Verbotene und unsittliche Geschäfte im Steuerrecht.

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Würde eines
Doktors der Rechtswissenschaft
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Martin-Luther-Universität
Halle-Wittenberg

vorgelegt von

Walter Salpeter
Referendar aus Berlin

Berichterstatter:
Professor Dr. Carl Bilfinger

Berlin 1934

Inseldruckerei G.m.b.H, Berlin SW 19, Wallstraße 56

Abgeschlossen am 31. März 1933.
Tag der mündlichen Prüfung 27. Juli 1933.

Meiner lieben Mutter

Inhaltsangabe:

EINLEITUNG.

Gang und leitender Grundgedanke der Darstellung 1

HAUPTTEIL.

A. Die Abgrenzung der Aufgabe

§ 1. Der Begriff der Nichtigkeit im Privatrecht 4

§ 2. Privates und öffentliches Recht 7

B. Die Frage der Besteuerung verbotener und unsittlicher Geschäfte in der Vorkriegszeit

§ 3. Die Behandlung des Problems in Wissenschaft und Praxis bis zum Jahre 1920 9

C. Die rechtsphilosophische Betrachtung des Problems

§ 4. Die „richtige" Lösung zugleich Verwirklichung der Rechtsidee im Steuerrecht 16

D. Das Problem als Anwendungsfall des Rechtsgrundsatzes von der gleichmäßigen Besteuerung

§ 5. Die Bedeutung der Art. 109 und 134 RV. für die Frage der Steuerpflichtigkeit nichtiger Rechtsgeschäfte 23

E. Die Auswirkung der Steuerpflicht für verbotene und unsittliche Geschäfte.

§ 6. Einzelne Untersuchungen an Hand der verschiedenen Steuergesetze 28

§ 7. Insbesondere die Zollpflichtigkeit einfuhrverbotener Waren 38

§ 8. Die Folgen der Steuerpflichtigkeit verbotener und unsittlicher Geschäfte für das steuerrechtliche Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren 51

§ 9. Die steuerstrafrechtlichen Konsequenzen einer Steuerpflicht für verbotene und unsittliche Geschäfte 54

F. Rechtsvergleichung und Schlußbetrachtung

§ 10. Das Problem im österreichischen und schweizerischen Steuerrecht 57

Gang und leitender Grundgedanke der Darstellung.

I.

Es ist noch nicht allzu lange her, daß die Verwaltungs- und Gerichtsbehörden eine Steuerpflicht (nach Maßgabe der einschlägigen Steuergesetze) auch für gewisse *Rechtsgeschäfte* ohne weiteres für gegeben erachten, die man nach den Grundsätzen des Privatrechts als *nichtig* zu bezeichnen pflegt. Die heutige Verwaltungs- und Gerichtspraxis geht fast ausnahmslos dahin, hinsichtlich der Frage, ob ein konkreter Lebensvorgang einen staatlichen Steueranspruch auslöst, keinen grundsätzlichen Unterschied mehr zwischen erlaubtem und verbotenem Tun der Menschen, zwischen einem unsittlichen und sittlich einwandfreien Verhalten zu machen. Nur für das Gebiet der Zölle glaubte das Reichsgericht bis in die jüngste Zeit hinein daran festhalten zu müssen, daß die Einfuhr von Waren, deren Verbringung in das Zollinland gesetzlich verboten ist, (durch sogen. Einfuhrverbot), keinen Zollanspruch des Staates entstehen läßt[1]). Mit dieser Auffassung hat sich das Reichsgericht allerdings in einen bewußten Gegensatz zum Reichsfinanzhof gestellt, der in mehreren Entscheidungen die gegenteilige Meinung vertritt[2]). Indes ist hier noch nicht zu untersuchen, welche Rechtsansicht den Vorzug verdient. Im Laufe der Abhandlung wird jedenfalls auf die zwiespältige Beurteilung des gleichen Sachverhalts noch zurückzukommen sein[3]).

Zu der Bejahung einer Steuerpflicht aus nichtigen Rechtsgeschäften haben sich die deutschen Gerichte, von ganz vereinzelten Ausnahmen abgesehen[4]), erst seit dem Jahre 1920 verstehen können, und zwar unter völliger Abkehr von einer jahrzehntelang sich entgegengesetzt verhaltenden Rechtsprechung. Es erscheint deshalb angebracht, im Rahmen dieser Arbeit den Gründen nachzugehen, die dazu geführt haben, unter Ablehnung einer konstanten früheren Anschauung auch *die* Vorgänge des Verkehrs dem Staatssäckel nutzbar zu machen, die für das bürgerliche Recht im allgemeinen nicht den von den Beteiligten erstrebten Effekt im Gefolge haben. Hierbei kann und soll nicht bestritten werden, daß die große Finanznot nach dem Zusammenbruch im Jahre 1918 dazu drängte, dem Staat neue Einnahmequellen zu verschaffen, und daß diese Not einen Grund mit abgegeben hat, auch bürgerlich-rechtlich nichtige Vorgänge des Wirtschafts-

[1]) RGStr. Bd. 60, S. 171 ff.; Bd. 65, S. 344 ff.
[2]) RFH. Bd. 14, S. 251; Bd. 23, S. 162; Bd. 30, S. 162.
[3]) Vergl. unten § 7 der Abhandlung.
[4]) Einen Ueberblick über die frühere Rechtsprechung vermittelt § 3 der Abhdlg.

lebens nach den in Frage kommenden Gesetzen zu besteuern. Aber finanzpolitische Erwägungen allein hätten dafür nicht ausschlaggebend sein dürfen, eine ständige Uebung in Verwaltung und Rechtsprechung von Grund auf zu beseitigen. Denn eine ausdrückliche Gesetzesbestimmung des Inhalts, daß auch verbotene und unsittliche, also bürgerlich-rechtlich nichtige Rechtsgeschäfte einer Besteuerung unterliegen, hat bei der Neuschaffung der Abgabengesetze in diese keinen Eingang gefunden[5]). Daher erscheint es nicht angängig, das ganze Problem lediglich unter dem Gesichtswinkel eines dem *non olet* huldigenden Utilitarismus zu betrachten[6]). Eine derartige Anschauungsweise würde verkennen, daß ein Steuersystem und die Art der Handhabung der Steuergesetze das allgemeine *Kulturniveau* eines Staates widerspiegeln, daß die Steuerverwaltung ihrerseits die Kultur beeinflußt (Steuermoral!), und daß ein Staat gewisse Erscheinungen nicht nur wirtschaftlich, sondern auch *ethisch* zu meistern bestrebt sein muß[7]).

Daraus ergibt sich die Folgerung, daß man die Erörterung des Problems einer Besteuerung nichtiger Rechtsgeschäfte in erster Linie von der rechtsphilosophischen und staatsrechtlichen Seite her in Angriff nehmen muß[8]). Dabei wird man aber schwerlich darauf verzichten dürfen, eine rechtshistorische Betrachtung der Verwaltungspraxis und Rechtsprechung voranzuschicken, die gleichzeitig einen kurzen Einblick in die Behandlung des Problems seitens der damaligen Finanzwissenschaft gewähren soll.

Es wird versucht werden, einen kurzen Ueberblick über die Gesetzgebung, Judikatur oder Verwaltungspraxis anderer Staaten zu dem Problem der Besteuerung nichtiger Rechtsgeschäfte zu vermitteln. Hierbei mag die Schwierigkeit der Materialbeschaffung für die geringe Ausbeute als Entschuldigung dienen. Zum Abschluß soll dann der frühere Rechtszustand im Deutschen Reich zu dem jetzigen in einen kritischen Gegensatz gestellt werden.

II.

Die angedeutete Wandlung unserer Rechtsprechung in der steuerrechtlichen Behandlung nichtiger Rechtsgeschäfte hatte das Vordringen der Erkenntnis zur Voraussetzung, daß jedes Rechtsgebiet bei der Auslegung seiner Gesetze und bei deren Anwendung eigenen Grundsätzen und Zweckgedanken zu folgen habe. Oeffentliches und privates Recht, deren mannigfache Be-

[5]) Darauf weist auch das Reichsgericht bei Begründung *seiner* Auffassung hinsichtlich der Zollpflicht einfuhrverbotener Waren ausdrücklich hin. RGStr. Bd. 65, S. 346.

[6]) So offenbar *Bühler*, Steuerrecht 1927, S. 112, der die Frage nicht grundlegend behandelt. Vergl. demgegenüber *Hensel*, Steuerrecht 1933, S. 53, Note 3, und *Hensel* in Heft 3 der Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer 1927, S. 97 ff.

[7]) Vergl. hierzu *von Biegeleben*, Kultur und Steuergesetzgebung, bei *Schreiber*, Schriften zur deutschen Politik, Heft 15/16, S. 37; *Popitz*, ebenda S. 23 ff.

[8]) Vergl. hierzu *Popitz* in Arch. öff. Recht, Bd. 40, S. 132.

rührungspunkte gerade im Steuerrecht augenscheinlich sind, bewegen sich grundsätzlich auf eigenen Bahnen. Man kann freilich nicht so weit gehen wie *Otto Mayer*[9]) und prinzipiell die Existenz von Rechtsinstituten, die dem öffentlichen und privaten Recht gemeinsam seien, leugnen oder die analoge Anwendung von Zivilrechtsätzen auf ähnlich liegende Fälle des öffentlichen Rechts verwerfen. Man muß vielmehr einen Mittelweg einhalten. Ein auf einem anderen Gebiet entwickelter *allgemeiner* Rechtsgedanke kann und muß auch im öffentlichen Recht (allerdings nach dessen inneren Erfordernissen und Eigenarten fortgebildet oder begrenzt) angewendet werden[10]).

Von dieser Grundanschauung muß man bei der Entwicklung auch des vorliegenden Problems ausgehen; denn bei den mannigfachen hier zu erörternden Beziehungen des Steuerrechts zum Privatrecht wird des öfteren Anlaß sein, auf das Verhältnis des öffentlichen Rechts zum Privatrecht einzugehen.

[9]) Verwaltungsrecht Bd. I, S. 117.

[10]) RGZ. Bd. 97, S. 43; Bd. 98, S. 343; Bd. 112, S. 224, 293; vergl. auch zu diesem Komplex: *Meier-Branecke,* Arch. öff. Recht NF. Bd. 11, S. 230 ff., und speziell für das Steuerrecht, *Ball,* Steuerrecht und Privatrecht.

A. Die Begrenzung der Aufgabe.

§ 1. Der Begriff der Nichtigkeit im Privatrecht.

Alle Daseinsbetätigungen der Menschen lassen sich, soweit es sich dabei nicht um bloße Reflexbewegungen handelt, auf einen offensichtlich oder konkludent geäußerten bewußten Willen zurückführen[1]).

a) Nicht alle bewußten Willensbetätigungen der Menschen auf den verschiedenen Lebensgebieten unterliegen einer rechtlichen Beurteilung. Die Rechtsordnung befaßt sich lediglich mit *den* Aeußerungen des menschlichen Willens, die *rechtlich relevant* sind, mit denen irgendein rechtlicher Erfolg erstrebt wird. Diese nennt man in der Terminologie des Bürgerlichen Gesetzbuches Willenserklärungen oder enger Rechtsgeschäfte. Unter *Rechtsgeschäft* versteht man in der Wissenschaft und Praxis sowohl die an einen bestimmten Tatbestand (Willenserklärungen) sich knüpfenden *Rechtsfolgen* als auch lediglich den *äußeren Errichtungsakt* ohne Rücksicht auf seine Wirkungen[2]).

Der Begriff des Rechtsgeschäftes ist nicht nur in der Dogmatik des Privatrechts heimisch, sondern spielt auch im öffentlichen Recht, auf dem Gebiete des Prozeßrechts, des Staats- und Verwaltungsrechts, des Völkerrechts eine Rolle[3]). An dieser Stelle interessiert lediglich das privatrechtliche Rechtsgeschäft[4]).

b) Die Parteien eines Rechtsgeschäftes vermögen den von ihnen mit dem Geschäftsabschluß beabsichtigten Rechtserfolg nur dann zu erreichen, wenn die auf gesetzlicher Vorschrift beruhenden Erfordernisse für seine Wirksamkeit, die sogenannten condiciones juris erfüllt sind. Hierzu sind z. B. zu rechnen: Geschäftsfähigkeit, Zustimmung des gesetzlichen Vertreters, u. a. m. Selbst beim Vorliegen dieser Voraussetzungen versagt jedoch das Gesetz in bestimmten Fällen die gewünschte Rechtswirkung, obwohl allen Anforderungen des Gesetzes hinsichtlich des äußeren Tatbestandes eines Rechtsgeschäftes an sich genügt ist. Man spricht dann von einem *nichtigen*

[1]) Diese nennt man auch juristische Handlungen. Eine solche ist nicht vorhanden, wenn sie im Zustand der Bewußtlosigkeit vorgenommen worden ist; § 105, Abs. 2 BGB. Vergl. hierzu *von Tuhr*, Allgemeiner Teil, § 48.

[2]) *von Tuhr*, a. a. O. § 50, Anm. 3; § 55, Anm. 2.

[3]) *Fleiner*, Verwaltungsrecht, S. 185 ff.

[4]) *Kormann*, System, S. 27. Auf den Unterschied zwischen Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft braucht in diesem Zusammenhang nicht näher eingegangen zu werden, vielmehr kann die zivilrechtliche Dogmatik dieses Gebietes als bekannt vorausgesetzt werden.

Rechtsgeschäft[5]), weil der äußere Tatbestand eines Geschäftes zwar vorliegt, aber die Parteien den, man könnte sagen, negativen Erfordernissen für die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes nicht entsprochen haben.

Die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes wirkt sich dahin aus, daß keine der an einem solchen Geschäfte beteiligten Personen dessen Vollziehung beanspruchen kann. Im Falle bereits stattgehabter Erfüllung kann jede Partei das Geleistete kondizieren oder, bei Nichtigkeit selbst des Erfüllungsgeschäftes (etwa gemäß §§ 105, 117, 138 II BGB.), sogar vindizieren. Die Rechtsordnung versagt einerseits ihre Machtmittel zur Realisierung nichtiger (obligatorischer) Rechtsgeschäfte, andererseits leiht sie im allgemeinen ihren Schutz, einen von ihr gemißbilligten, bereits erfolgten Austausch von Leistungen wieder rückgängig zu machen[6]). Solange freilich die Parteien den durch Erfüllung eines nichtigen Kausalgeschäftes geschaffenen dinglichen Rechtszustand für nicht abänderungsbedürftig halten, respektiert auch die Rechtsordnung die geschaffene Rechtslage, indem sie z. B. dem neuen Eigentümer oder Besitzer die gleichen Rechtsschutzansprüche zubilligt, wie dem Vormann: denn die Erfüllungsgeschäfte werden grundsätzlich durch die Nichtigkeit der Verpflichtungsgeschäfte nicht berührt[7]). Dieser Umstand hat auch für die steuerrechtliche Behandlung derartiger Geschäfte erhebliche Bedeutung[8]).

c) Der Begriff der Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts ergibt sich aus der empirischen Erwägung, daß Handlungen des Einzelnen gegebenenfalls dem Empfinden der Allgemeinheit widerstreiten[9]), und daß diese Diskrepanz durch die Rechtsordnung im Sinne der Anschauung der Gesamtheit zu beseitigen ist. Das Leben des Einzelnen muß sich in ein geordnetes Gemeinwesen einfügen und sein grundsätzlich als frei anerkannter Wille sich im Interesse höherer Güter Einschränkungen gefallen lassen. „Des Menschen Herz ist böse von Jugend auf", seine ethische Zuverlässigkeit im Verkehr mit anderen hängt nach der Erfahrung von dem Grad seiner Moralität ab, die eine Erfüllung der kulturellen und sittlichen Gebote allein der freien Entscheidung des moralischen Bewußtseins überläßt[10]). Wo dieses aber versagt, muß der Staat mit seiner Autorität eingreifen. Mit Hilfe des Gesetzes und des hinter diesem stehenden Zwanges hat er den Willen des Einzelnen so weit einzudämmen, als es im Interesse der vom Staat zu verwirklichen-

[5]) Das Bürgerliche Gesetzbuch spricht nur in ganz bestimmten Fällen von einem „nichtigen" Rechtsgeschäft (vergl. *Enneccerus*, Allgemeiner Teil, § 136 II C), im übrigen von einem „unwirksamen" Rechtsgeschäft. Angesichts der im wesentlichen gleichmäßigen Behandlung des nichtigen wie des unwirksamen Rechtsgeschäfts (gegen den Vorwurf dieser unlogischen Bezeichnung vergl. *von Tuhr*, a. a. O., § 55, Anm. 2) wird im folgenden der Ausdruck „nichtig" beibehalten.

[6]) Nur für den Fall des § 817, S. 2 BGB. ist den Parteien die condictio versagt.

[7]) *Staudinger*, Einl. vor. § 104 BGB., Bem. V E 2 g.

[8]) RFH. Bd. 10, S. 241: Die steuerlichen Folgen müssen die Beteiligten auch bei Nichtigkeit des Geschäfts mindestens so lange gegen sich gelten lassen, als die Wirkungen des Verkehrsaktes nicht rückgängig gemacht sind. Vergl. auch RFH. Bd. 3, S. 173, unten § 6, Anm. 22.

[9]) *Kohler*, Lehrbuch, S. 134 ff.: Nichtigkeit ist das Ergebnis einer Kritik menschlicher Handlungen.

[10]) *Binder*, Philosophie des Rechts, S. 1063.

den empirischen Zwecke der in ihm verbundenen Menschen erforderlich erscheint[11]). Das geschieht seit altersher durch Gebots- und Verbotsgesetze und weiter durch die Bestimmung, daß Handlungen des Einzelnen gegen Verbotsgesetze, abgesehen davon, daß sie zuweilen strafrechtlich zu ahnden sind, für den Rechtsverkehr nicht vorhanden, nichtig sind (§ 134 BGB.).

Die vom Staat zu verwirklichenden empirischen Zwecke sind nach richtiger Auffassung aber nicht nur rechtlicher Art, sondern auch kultureller Art. Die Aufgabe des Staates erschöpft sich nicht darin, lediglich der Verwirklichung des Rechts zu dienen, sondern er hat als Kulturstaat seine Macht auch dafür einzusetzen, das Sittliche zu fördern und das Unsittliche zu bekämpfen[12]). Recht und Sittlichkeit sind in gleicher Weise geistige *Sozialgebilde* und daher der Idee des Staates als des höchsten Gemeinwesens immanent[13]). Es ist daher nur folgerichtig, wenn das Bürgerliche Gesetzbuch Rechtsgeschäften, die gegen die guten Sitten verstoßen, eine Sanktion in gleicher Weise versagt (§ 138 BGB.) wie solchen, die gegen ein gesetzliches Verbot verstoßen. Mit dem Ausdruck „Verstoß gegen die guten Sitten" ist die Verletzung des *ethischen* Begriffs der Sittlichkeit gemeint[14]). Das bringt auch die Wendung in der Rechtsprechung des Reichsgerichts auf diesem Gebiete: „Verletzung des Anstands*gefühls* aller billig und gerecht Denkenden" zum Ausdruck. Was unter „guten Sitten" zu verstehen ist, und wann ein Verstoß dagegen vorliegt, soll hier nicht weiter erörtert werden. Eine Betrachtung der überaus reichhaltigen Rechtsprechung auf diesem Gebiete hat zum Ergebnis, daß nicht das Einzelempfinden des Richters, auch nicht ein abstraktes Sittlichkeitsideal über ein Verhalten zu entscheiden hat, sondern es ist in das Volk hinabzusteigen, um aus dessen Anschauung das richtige Urteil zu finden[15]).

Darin besteht der letzte Grund der Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes, daß niemand aus einer Volksgemeinschaft, mag er auch noch so mächtig sein, sich mit der Rechtsordnung *und* den sittlichen Anschauungen seines Volkes in Gegensatz setzen darf. Vor dem Gesetz hat sich jeder zu beugen, und auch den sittlichen Anschauungen seiner Zeit hat jeder Rechnung zu tragen, insbesondere sich ihnen in seinem Verhalten anzupassen. Sonst muß er durch die Machtmittel des Staates dazu gezwungen werden.

d) Die Unvollkommenheit der Menschen gerade in ethischer Beziehung bringt es mit sich, daß tagtäglich die Gesetze des Rechts und der Sittlichkeit unzählige Male übertreten werden. Dies geschieht aus den verschiedensten Gründen. Viele Menschen treten — erfahrungsgemäß — im Verkehr mit andern bewußt hemmungslos auf. Gerade ein solches, um die

[11]) *Binder*, a. a. O., S. 483 ff.; S. 899. *Brodmann*, Recht und Gewalt, S. 58 ff.; S. 68 ff.; S. 103.

[12]) *Otto von Gierke*, Recht und Sittlichkeit a. a. O., S. 224; *Kohler*, Lehrbuch, S. 186 ff.

[13]) Der Ausspruch des Art. 152, Abs. 2, S. 2 d. Reichsverf. v. 11. VIII. 1919 erscheint daher überflüssig.

[14]) *O. von Gierke*, a. a. O., S. 213.

[15]) Vergl. hierzu *Staudinger*, § 138 BGB., Anm. I, 2, 3.

Rechts- und Sittenordnung unbekümmertes Verhalten hat aber für den Staat und die rechtschaffenen Bürger schädliche Wirkungen im Gefolge, während der Rechts- und Sittlichkeitsverächter aus seinem unwürdigen Auftreten erhebliche materielle Vorteile ziehen kann. Diese bestehen meistens darin, daß solchen Personen auf Grund ihres Auftretens Aufwendungen erspart bleiben, die ein rechtschaffener Bürger niemals vermeiden kann. Oder es fallen ihnen Einkünfte zu, die auf geradem Wege nicht zu erzielen sind. Sie erscheinen also auf jeden Fall trotz ihres unwürdigen Verhaltens vor einem anständigen Manne bevorzugt, so daß man mit Recht die Frage nach einer steuerrechtlichen Behandlung solcher Vorfälle aufwirft. Dabei handelt es sich in der Mehrzahl der Fälle um verbotene und unsittliche Rechtsgeschäfte, die nach Privatrecht nichtig sind. Die Untersuchung ihrer steuerrechtlichen Behandlung beschränkt sich denn auch ausdrücklich auf diese Kategorie privatrechtlich nichtiger Rechtsgeschäfte.

§ 2. Privates und öffentliches Recht.

1. Es liegt im Rahmen der gestellten Aufgabe, zu untersuchen, inwieweit die privatrechtliche Beurteilung eines Vorganges, der auch einer öffentlichrechtlichen Prüfung unterliegt, letztere zu beeinflussen vermag. Insbesondere ist zu fragen, ob die eine Disziplin an die Auslegung der anderen gebunden und infolgedessen aus einem Tatbestande die gleichen rechtlichen Folgerungen zu ziehen verpflichtet ist. Dies ist zu verneinen nach dem Grundsatz der richterlichen Unabhängigkeit. Dieser ist nicht auf die ordentliche Justiz beschränkt, sondern gilt in gleicher Weise auch für die Richter der Verwaltungsgerichtsbarkeit[1]).

Weder ist der Strafrichter an die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes durch den Zivilrichter, noch der Verwaltungsrichter an das Erkenntnis des ordentlichen Richters gebunden. Jedes Ressort der Staatsverwaltung hat sich einer eigenen selbständigen Prüfung eines Vorganges zu unterziehen und dabei gemäß den innerhalb s e i n e r geltenden Verfahrensvorschriften nach bestem Gewissen zu urteilen[2]).

Für die vorliegende Untersuchung handelt es sich nun um folgende Frage: Muß das Steuerrecht als ein Teil des öffentlichen Rechts aus der Nichtigkeit eines privaten Rechtsgeschäfts die gleichen Konsequenzen ziehen wie das bürgerliche Recht? Noch bestimmter kann man fragen, ob verbotene und unsittliche privatrechtliche Rechtsgeschäfte von einer Steuerpflicht auszunehmen sind. Die Antwort hierauf ist dem Wesen, den Aufgaben und der Bedeutung des Steuerrechts für das gesamte Staatsleben zu entnehmen.

2. Der Zweck der Steuergesetze besteht vor allen Dingen darin, dem Fiskus beim Vorliegen eines bestimmten Tatbestandes Einnahmen zuzufüh-

[1]) *Anschütz*, RV. 1919, Art. 102, Anm. 8.
[2]) Das gilt freilich cum grano salis. Auch kann das Gesetz die Bindung des einen Richters an das Erkenntnis des anderen vorschreiben; cf. § 433 a. F. (§468 n. F.) RAbgO.

ren[3]), damit der Staat zur Durchführung seiner verschiedensten Aufgaben imstande ist. Daher muß sich das Steuerrecht einer eigenen Anschauungsweise befleißigen und bei der Würdigung eines Lebensvorganges eigenen Grundsätzen folgen. Denn „die Tendenz des Steuersubjektes zum prinzipiellen Widerstand gegen die Leistungspflicht"[4]) sieht erfahrungsgemäß mit Hilfe des bürgerlichen Rechts immer wieder nach neuen Gestaltungsmöglichkeiten, um einen wirtschaftlichen Erfolg nicht durch den üblichen Weg, sondern auf Schleichwegen durch Benutzung anderer Rechtsformen zu erreichen[5]). Wenn auch das Steuerrecht, gerade bei der Besteuerung des Wirtschaftslebens, an bürgerlich-rechtliche Tatbestände wird anknüpfen müssen, so kann es doch häufig bei der privatrechtlichen Formgebung nicht stehen bleiben. Das Steuerrecht beherrscht deshalb der Satz: Plus est in re quam in existimatione. Nicht auf die privatrechtliche Gestaltung irgendeines Geschäftes kommt es an, sondern auf dessen praktisches Ergebnis[6]). Daher ist auch eine Umgehung von Steuergesetzen, dem sogenannten „in fraudem legis agere", durch die positive Gesetzesbestimmung in § 10 RAbgO. nunmehr ein wirksamer Riegel vorgeschoben. Maßnahmen zur Umgehung einer Steuerpflicht sind für die Besteuerung ohne Bedeutung (§ 10 Abs. 3, S. 1, RAbgO.).

In der Linie nach dem Streben einer betonten Selbständigkeit des Steuerrechts und einer Herausbildung eigener Begriffe sowie der Ueberwindung privatrechtlicher Behandlungs- und Anschauungsweisen[7]) liegen die besonderen Vorschriften in der RAbgO. und den übrigen materiellen Steuergesetzen über den Wohnsitz, Vertretung, Vollmacht, Eigentum und andere Institute. Der letzte Grund der Umbildung dieser Begriffe des bürgerlichen Rechts für das Steuerrecht ist der, möglichst ohne Umschweife einen Steueranspruch des Staates verwirklichen zu können, im Interesse der Staatsfinanzen zugreifen zu können, ohne erst lange untersuchen zu müssen, wo und von welcher Person eine Steuerforderung beizutreiben ist.

Die vorstehenden Betrachtungen sollen zur Klärung der Frage, wie sich das Steuerrecht gegenüber verbotenen und unsittlichen, also privatrechtlich nichtigen Rechtsgeschäften zu verhalten hat, beitragen. Im Hinblick auf die aktive Tendenz des Steuerpflichtigen, einen Steueranspruch des Staates nach Möglichkeit nicht entstehen zu lassen, galt es, die Abwehrmaßnahmen des Staates aufzuzeigen, mit denen er sich gegen die mißbräuchliche Ausnutzung der von ihm selbst seinen Individuen gewähr-

[3]) Vgl. RGZ. Bd. 84, S. 21.

[4]) *Veit*, Grundlagen der Steuermoral a. a. O., S. 318.

[5]) Vergl. den berühmten Mitropafall in RFH., Bd. 1, S. 126.

[6]) § 10 RAbgO. bringt diesen Grundsatz im ersten Absatz klar und deutlich zum Ausdruck. Ueber die Notwendigkeit der Aufnahme dieser positiven Bestimmung läßt sich streiten, da § 10 RAbgO. als ein Anwendungsfall des § 9 RAbgO. betrachtet werden kann. Vergl. hierzu *Becker*, § 5 RAbgO., Anm. 2, Anm. 4a; *Bühler*, Steuerrecht, S. 113.

[7]) Dies kommt besonders bei der neuen Fassung der RAbgO. vom 22. Mai 1931 (abgedruckt bei *Becker*, Ergänzung S. 167 ff.) in den Ueberschriften des ersten und dritten Abschnitts der einleitenden Vorschriften zum Ausdruck.

leisteten Vertrags- und Gestaltungsfreiheit auf dem Gebiete des Privatrechts zu verwahren versteht, soweit dadurch die Zwecke der Steuergesetzgebung gefährdet werden. Als Zweck der Steuergesetze wurde erkannt, dem Fiskus die zur Durchführung der Staatsaufgaben erforderlichen Einkünfte zuzuführen. Verwirklicht wird diese Aufgabe in Verwaltung und Rechtsprechung heute vornehmlich durch Verselbständigung der rechtlichen Begriffe und durch eine der Zweckerreichung angepaßte Auslegung der Steuergesetze.

Mit diesem Ergebnis muß man notgedrungen zu einer anderen Beurteilung in der Frage einer Steuerpflicht für verbotene und unsittliche Rechtsgeschäfte gelangen als eine frühere Epoche, der die Grundsätze der RAbgO. fremd waren. Mit deren Einführung hat sich in der hier zu behandelnden Frage ein grundlegender Wandel vollzogen, der im Nachstehenden aufzuzeigen ist.

B. Die Frage der Besteuerung verbotener und unsittlicher Rechtsgeschäfte in der Vorkriegszeit.

§ 3. Die Behandlung des Problems in Wissenschaft und Praxis bis zum Jahre 1920.

In dreifacher Hinsicht bewegt sich die historische Betrachtung. Es gilt die Einstellung der Verwaltung, der Gerichte und der Wissenschaft, insbesondere auch der Finanzwissenschaft, zu unserem Problem zu erfahren.

1. Eine bestimmte *Verwaltungspraxis* vor Einführung der Reichsabgabenordnung läßt sich nicht feststellen. Immerhin hielt sich die Verwaltung sehr oft an die Gegebenheiten des täglichen Lebens und besteuerte auch solche Vorgänge, die nach bürgerlichem Recht keine rechtliche Wirksamkeit hatten[1]).

Für die Richtigkeit dieser aus dem Vorkommen von Gerichtsentscheidungen sich geradezu zwingend ergebenden Schlußfolgerung spricht ferner z. B. ein Erlaß des *preußischen* Finanzministers vom 4. April 1883[2]), in dem ausdrücklich darauf hingewiesen wird, daß auch *verbotswidrig* eingeführtes Vieh *zollpflichtig* sei. An dieser Uebung hat man festgehalten, wie sich

[1]) Vergl. hierzu *Ball*, a. a. O., S. 45.
[2]) Preußisches Zentralblatt 1883, S. 100.

aus einem späteren Erlaß vom 21. Dezember 1907 ergibt[3]).
Auch in *Sachsen* kam es offenbar für die Steuerpflicht nicht darauf an, ob ein Einkommen aus rechtlich oder sittlich erlaubtem Tun floß. Diese Annahme stützt sich auf das Vorhandensein eines Urteils des Sächsischen Oberverwaltungsgerichts vom 11. September 1911[4]). Darin kommt folgende wegen der Allgemeinheit des Ausspruches besonders auffallende, die unteren Instanzen bestätigende Anschauung zum Ausdruck:

„Die Nichtigkeit ist für die steuerrechtliche Beurteilung dann unerheblich, wenn die Rechtsgeschäfte trotz ihrer Nichtigkeit von den Vertragsparteien tatsächlich erfüllt werden und nach dem übereinstimmenden Willen der Parteien dauernd erfüllt werden sollen."

Diese Entscheidung ist für das Gebiet der sächsischen Staatseinkommensteuer ergangen und bildet ein passendes Gegenstück zu den Erlassen des preußischen Finanzministers in der Frage einer Zollpflicht einfuhrverbotener Waren.

In *Bayern* stand man ebenso wie in Preußen auf dem Standpunkt, daß ein bestehendes Einfuhrverbot für eine Ware deren Zollpflichtigkeit nicht aufhebe[5]). In einem allgemeinen Ausschreiben der bayerischen Direktivbehörde vom 30. Juli 1882 Nr. 1539[6]) heißt es ausdrücklich, daß die „Erhebung des treffenden Zolls für die mit Uebertretung eines bestehenden Einfuhrverbotes eingeführten, an sich zollpflichtigen Gegenstände (Viehstücke) stattzufinden habe". In Konsequenz dieser bayerischen Verwaltungspraxis hat im Jahre 1920, also schon unter der Geltung der RAbgO., das Landesfinanzamt München dahin erkannt, daß „in Fällen verbotswidriger Einfuhr von abgabepflichtigen Waren zur Entrichtung des Zolles und etwaiger innerer Abgaben in der Regel der Einbringer verpflichtet sei"[7]), ohne daß zur Begründung dieser Auffassung etwa auf Bestimmungen der RAbgO. zurückgegriffen wird.

2. Bei der nunmehr folgenden Betrachtung der höchstrichterlichen *Rechtsprechung* zu der Frage einer Steuerpflicht für verbotene und unsittliche Rechtsgeschäfte muß man die damals verbreitete Anschauung des Verhältnisses von Gesetz und Richter vor Augen haben. Der überspitzte „Rechtsstaatsgedanke" des 19. Jahrhunderts brachte zwangsläufig eine allzu starre Bindung des Richters an das positive Gesetz mit sich, die eine über die rein

[3]) Preußisches Zentralblatt 1908, S. 39.
Auf die Auslegung dieser ministeriellen Anordnung durch das Reichsgericht (RGStr. 60, S. 171) ist noch zurückzukommen. Schon jetzt sei darauf hingewiesen, daß der Finanzminister mit diesem jüngeren Erlaß seine frühere Anordnung *nicht* eingeschränkt haben dürfte. (Vergl. hierzu *Bouchholtz* in „Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern" 1924, S. 89 ff.). Das folgt auch aus einem späteren Erlaß im Pr. Zentralblatt 1911, S. 23, in dem zum Ausdruck gebracht wird, daß nach wie vor einfuhrverbotenes Vieh der Zollpflicht unterworfen ist.

[4]) Angeführt in DJZ. 1911, Sp. 1415.

[5]) *C. Wiesinger*, Vereinszollgesetz 1896, § 134, Anm. c, S. 394.

[6]) Zitiert bei *Wiesinger*, a. a. O.

[7]) „Die Zollwarte" 1921, S. 64.

logische Tätigkeit des Rechtsfindenden hinausgehende schöpferische Wertung und Zweckgestaltung der zur Beurteilung gelangenden Verhältnisse nahezu ausschloß. Gegenüber dem Wortlaut der Gesetze glaubte man, Zweck- und Billigkeitsgedanken keinen Raum schenken zu dürfen, wenn es sich darum handelte, im Wege der Gesetzesauslegung ein wirtschaftlich tragbares Ergebnis zu finden. Erst als gegen die Jahrhundertwende die sogenannte Freirechtsschule unter Verkennung der Angemessenheit ihrer Forderungen gegen die Herabwürdigung des Richters zu einer Subsumtions- und Deduktionsmaschine Sturm lief, verließ das Reichsgericht in den neunziger Jahren des vergangenen Jahrhunderts den Boden einer ausschließlich logischen Auslegung der Gesetze. Damals ging es dazu über, wirtschaftlichen Gesichtspunkten und den Zwecken der Gesetze Berücksichtigung zu schenken und bei der Anwendung von steuerrechtlichen Normen deren finanzpolitische Aufgaben zu beachten[8]).

Diese Rechtsprechung zu unserem Problem ist aber noch auf einen weiteren Umstand zurückzuführen. Die nach heutiger Auffassung abzulehnenden Urteile auf dem von uns behandelten Gebiet sind aus einer auf überwiegend *zivilrechtlicher* Betrachtungsweise beruhenden einseitigen Einstellung[9]) der maßgebenden Gerichte zu erklären, die einer Verselbständigung des Steuerrechts, wie wir sie heute vorfinden, abträglich sein mußte. Es konnte bei der autoritativen Stellung der höchsten Gerichte dem Bestreben der unteren Instanzen, durch Besteuerung unsittlicher und verbotener Rechtsgeschäfte das Steueraufkommen zu erhöhen, auf die Dauer kein Erfolg beschieden sein; denn derartige Steuerbescheide wurden im Rechtsmittelverfahren in den meisten Fällen wieder aufgehoben. Nur vereinzelt finden sich Entscheidungen, die gewissermaßen intuitiv, ohne sich der damit vollzogenen Fortentwicklung des Steuerrechts bewußt zu werden, auf eine Verselbständigung der steuerrechtlichen Normen hinauslaufen und eigenen Gedankengängen Raum geben[10]).

Die Abhandlung beschränkt[11]) sich im Folgenden auf eine gedrängte Darstellung der Rechtsprechung des Reichsgerichts, des Kammergerichts und des Preußischen Oberverwaltungsgerichts zu dem vorliegenden Thema.

Vor dem Forum des *Reichsgerichts* wurde die Steuerpflicht verbotener und unsittlicher Geschäfte hauptsächlich bei strafrechtlichen Tatbeständen als Vorfrage für eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung erörtert. Die der Kognition der Strafsenate des Reichsgerichts unterbreiteten Fälle einer seitens der Steuerbehörde angenommenen Steuerhinterziehung betrafen das Gebiet des Zollrechts[12]), der inneren Verbrauchssteuern[13]) und der Ein-

[8]) So z. B. RGZ., Bd. 47, S. 354; Bd. 60, S. 383 ff.; Bd. 86, S. 167. Vergl. hierzu im übrigen *Merk*, Reichsgericht und Steuerrecht, a. a. O., S. 81 ff.

[9]) *Becker*, § 79 RAbgO., Vorbem. 3, spricht von Gedankenlosigkeit.

[10]) RGZ., Bd. 60, S. 387; Bd. 98, S. 185 und Bd. 84, S. 21. Vergl. aber auch RGStr. 54, S. 49 ff. und 68 ff.

[11]) Vergl. im übrigen *Ball*, Steuerrecht und Privatrecht; *Merk*, a. a. O.

[12]) RGStr., Bd. 2, S. 370; Bd. 11, S. 9; Bd. 17, S. 9; Bd. 52, S. 251.

[13]) RG. i. „Zeitschrift f. Zölle u. Verbr.-Steuern" 1909, S. 229.

kommensbesteuerung[14]). Gelegentlich der Entscheidungen für das Gebiet der Einkommensteuer wurde das Problem auch mitunter in Bezug auf die Verkehrssteuern (Stempelsteuern) behandelt[15]).

In allen diesen Entscheidungen klingt der Grundsatz durch, daß es der Rechtsstaat mit seiner Würde nicht vereinbaren könne, von solchen Individuen Steuern zu erheben, die sich gegenüber den allgemeinen rechtlichen und sittlichen Normen ablehnend verhielten, und die aus rechtswidriger Tätigkeit Einnahmen und Gewinne erzielten. Diese Anschauungsweise hat das Reichsgericht vom Preußischen Obertribunal übernommen[16]): Wer einem Einfuhrverbot zuwider Waren einführe, schulde keinen Zoll dafür, könne sich also der Defraudation gemäß § 135 Vereinszollgesetz (VZG) nicht schuldig machen; wer Einkünfte aus einem verbotenen, strafbaren oder unsittlichen Gewerbe (unerlaubtem Schankbetrieb, gewerbsmäßiger Hehlerei und Kuppelei) habe, unterliege nicht der Einkommensteuer, weil es den Zielen eines geordneten Staatswesens zuwiderlaufe, an den Erträgnissen eines von der Rechts- und Sittenordnung verbotenen Verhaltens in Gestalt von Steuern zu partizipieren. Auch soweit Einkommen aus Kapitalvermögen (Zinsen einer Bordellhypothek) erzielt werde, das strafbaren und unsittlichen Zwecken gewidmet sei, müsse es steuerfrei bleiben, weil Besteuerungsgegenstand nur solches Einkommen sein könne, das ein (zivil-) rechtlich gültiges Fundament habe[17]). Unmöglich könne dem Staat in solchen Fällen ein Besteuerungsrecht zustehen. Eine solche Auffassung würde zu der unvermeidlichen Konsequenz führen, daß man sich selbst strafbarer Handlungen zu bezichtigen hätte, nur um eine vollständige Einkommensteuererklärung abgeben zu können. Das sei keinem Menschen zumutbar[18]). Daher könne in allen solchen Fällen von einer Steuerpflicht und demzufolge von einer Steuerhinterziehung infolge Fortlassung von Angaben über derartige Einnahmen in der Steuererklärung und der dadurch erfolgenden „unrichtigen" Steuerfestsetzung keine Rede sein.

In den bekanntgewordenen Urteilen des *Kammergerichts*[19]) kommt die gleiche Auffassung zum Ausdruck, die das Reichsgericht und die Literatur damals in diesen Fragen vertrat[20]). Die Entscheidungen betrafen die Steuerpflicht von Mieteinnahmen und Einkünften aus einem ohne behördliche Erlaubnis (§ 33 GewO.) betriebenen Schankgewerbe im Rahmen eines Bordellbetriebes. Soweit sich die Einnahmen aus dem Betrieb des Bordells als solchen zurückführen ließen, verneinte das Kammergericht die Möglichkeit einer Besteuerung dieses Einkommensteils, weil der Bordellbetrieb

[14]) Vergl. RGStr., Bd. 39, S. 273; Bd. 45, S. 99.
[15]) RGStr., Bd. 11, S. 9; Bd. 16, S. 301; Bd. 39, S. 261, 395.
[16]) Vergl. die in RGStr., Bd. 50, S. 174, angeführten Entscheidungen.
[17]) RGStr., Bd. 54, S. 68 ff.
[18]) RGStr., Bd. 45,, S. 102; Bd. 21, S. 141; so auch *Eisele* in „Das Recht" 1923, Sp. 12; dagegen *Crisolli*, ebenda Sp. 41; vergl. zu dieser Frage aber auch RGStr., Bd. 55, S. 178.
[19]) KGJ. 35 C, S. 3; DJZ. 1906, Sp. 1321.
[20]) Vergl. die Literaturnachweise im einzelnen in KGJ. 35 C, S. 5.

die Tatbestandsmerkmale der Kuppelei im Sinne des § 180 StGB. erfülle und daher objektiv und subjektiv unerlaubt sei. Nicht der Fall sei das bei der Verabreichung von Getränken. Möge diese Tätigkeit auch im Zusammenhang mit dem Bordellbetrieb stehen und mittelbar diesen sogar fördern, so sei doch das ohne die Erlaubnis des § 33 GewO. betriebene Schankgewerbe *selbständig* zu betrachten. Dessen Betrieb stelle *objektiv keinen Verstoß* gegen ein Strafgesetz dar. Bei unerlaubtem Schankgewerbebetrieb handele es sich um eine lediglich *subjektive Rechtswidrigkeit*, die einer an sich gewerblichen Tätigkeit nicht den Charakter eines gewerblichen Betriebes nehme. In Uebereinstimmung mit der Literatur seien daher diese Einnahmen gewerbesteuerpflichtig. Bei den Einnahmen aus der Ueberlassung von Wohnräumen an Dirnen zur Unzuchtsausübung müsse berücksichtigt werden, daß die Mietverträge wegen Verstoßes gegen § 180 StGB. und die guten Sitten nichtig seien. Daher dürfe das hohe Entgelt für die Ueberlassung der Mieträume nicht zur Bemessungsgrundlage gemacht werden. Andererseits dürfe man aber an der Tatsache der Benutzung nicht vorbeigehen, da § 13 des preußischen Einkommensteuergesetzes vom 24. VI. 1891[21]) für nicht vermietete, aber sonst benutzte Gebäude eine Einkommenssteuerpflicht in Höhe des *Mietwertes* der Räume statuiere. Daher sei das Einkommen aus der Vermietung von Wohnräumen an Dirnen als Einkommen aus *Grundvermögen* (nicht etwa aus Gewerbebetrieb) in Höhe des üblichen Mietwertes zu versteuern[22]).

Dieses auf den ersten Blick unerklärliche Ergebnis ist, abgesehen von der zivilrechtlichen und dogmatischen Einstellung des Gerichts, nicht zuletzt auch auf den Einkommensbegriff des preußischen Einkommensteuergesetzes von 1891 zurückzuführen, der auf die Einnahme*quellen* zurückging und aus den Erträgnissen der einzelnen Quellen erst das Einkommen zusammensetzte. Die neue Einkommensteuergesetzgebung interessiert sich weniger für die einzelnen Quellen, aus denen Erträgnisse kommen, als vielmehr für die *Tatsache*, daß einer Person im Laufe eines Steuerabschnittes Gelder und Vermögenswerte neu zufließen.

Dieser Anschauung näherte sich bereits damals das *Preußische Oberverwaltungsgericht* in seiner Rechtsprechung auf dem Gebiete der direkten oder Besitzsteuern. Die Grundrente und Kapitalrente sah es für sittlich nicht „infizierbar" an[23]), lediglich die Arbeitsrente unterwarf es den Grundsätzen der Ehrbarkeit[24]). Damit stellte es sich für einen gewichtigen Zweig der Steuerverwaltung „auf den Boden der Tatsachen" und negierte insoweit den Einfluß bürgerlich-rechtlicher Nichtigkeit auf die Handhabung der Steuergesetze. Soweit sich also Einkommen oder Vermögen auf Grund-

[21]) sc. in der damals zur Zeit der Urteilsfällung geltenden Fassung.

[22]) Vergl. die Kritik dieses Ergebnisses bei *Popitz*, Arch. f. öffentl. Recht, Bd. 10, S. 152.

[23]) OVG. i. Staatssteuers., Bd. 14, S. 117 ff.; Bd. 18, S. 313 ff.

[24]) OVG. i. Staatssteuers., Bd. 1, S. 282 ff.; Bd. 14, S. 117 ff.
Vergl. im übrigen *Ball*, Steuerrecht und Privatrecht, S. 44, 45; S. 58 ff.

besitz oder Kapitalbesitz zurückführen ließen, sprach es hierfür eine Steuerpflichtigkeit aus, gleichgültig, welchen Zwecken Grundbesitz oder Kapital gewidmet waren. Wie wir gesehen haben, ist das Kammergericht dem Oberverwaltungsgericht in dieser Beurteilungsweise für das Einkommen aus Grundbesitz gefolgt, nur mit dem Unterschied, daß es nicht die im Hinblick auf den unerlaubten Zweck über Gebühr hohen Mieteinnahmen aus einem Bordellgrundstück in voller Höhe, sondern lediglich zu dem angemessenen Mietwert der Räume als Einkommen in Ansatz brachte[25]). Im Gegensatz zum Reichsgericht[26]), das eine Einnahme in Gestalt von Bordellhypothekenzinsen als nicht steuerpflichtiges Einkommen bezeichnete, erklärte das pr. OVG. auch solche Einkünfte als der Einkommensteuerpflicht unterliegend, da sie aus Kapitalvermögen resultierten. Hierbei sei lediglich die Tatsache, daß solches vorhanden sei und daraus Einnahmen flössen, zu berücksichtigen. Auf welche Weise es zusammengetragen, insbesondere auf welchem Wege der Zinsendienst ermöglicht werde, sei gleichgültig.

Für die Einkommensquelle des Grundvermögens führte es u. a. aus: „ . . . Zu dem Einkommen aus Grundvermögen gehören daher jedenfalls alle Vermögensvorteile, welche das Grundstück unbeschadet seiner Substanz für den Steuerpflichtigen abwirft, ohne daß dabei irgendwie unterschieden wird, in welcher Weise es von diesem genützt wird. Es fallen daher auch solche Vermögensvorteile darunter, die von dem Steuerpflichtigen durch Benutzung von Räumen eines Hausgrundstückes zu unsittlichen Zwecken erzielt werden und deshalb selbst unsittlicher Art sind"[27]).

Seine Stellungnahme zur Einkommensquelle des Kapitalvermögens begründet das Preußische Oberverwaltungsgericht wie folgt[28]):

Die Vertragsparteien eines nichtigen Rechtsgeschäftes hätten die Möglichkeit, dieses Geschäft trotzdem gelten zu lassen und es freiwillig zu erfüllen. Solange dies aber geschehe und die Parteien die aus der Erfüllung auch eines nichtigen Rechtsgeschäftes sich zunächst ergebenden Rechtswirkungen gegeneinander gelten ließen, könnten die Steuerbehörden diesen Vorgängen gegenüber nicht die Augen verschließen[29]). Sonst würden sich Folgen ergeben, die mit den Anforderungen einer vernünftigen und gerechten Besteuerung unvereinbar seien.

Ueberraschend ist es angesichts dieser Argumentation, daß sich das Preußische Oberverwaltungsgericht nicht dazu verstanden hat, diese Betrachtungsweise auf die Besteuerung der anderen Einkommensquellen zu übertragen. Dies um so mehr, als durchschlagende Gründe für eine verschiedene Behandlung der einzelnen Einkommensquellen nirgends geltend ge-

[25]) Oben, S. 13.
[26]) RGStr., Bd. 54, S. 68 ff; DJZ. 1912, Sp. 1456.
[27]) OVG. in Staatssteuers., Bd. 14, S. 124.
[28]) a. a. O., S. 120.
[29]) Ebenso Sächs. OVG. in DJZ. 17, Sp. 1415.

macht werden. Die Tatsache eines *unmittelbaren* Erwerbes aus verbotener und unsittlicher Tätigkeit war doch ebenso offenkundig wie die Tatsache, daß durch ähnliche Betätigungen auch *mittelbar* andere Einkommensquellen erschlossen wurden. Eine unterschiedliche Behandlung bei der Besteuerung war daher, auch vom Standpunkt der damaligen Auffassung kaum berechtigt.

Die Auffassung des Reichsgerichts hat vor der Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts den Vorzug einer konsequenteren Gedankenführung für sich, indem dort grundsätzlich ohne Unterscheidung der Einkommensquellen auf die zivilrechtliche Berechtigung eines Erwerbes abgestellt wird. Andererseits darf aber nicht verkannt werden, daß die Betrachtungsweise des Preußischen Oberverwaltungsgerichtes und auch des Kammergerichtes dem der alten Reichsverfassung ohne weiteres immanenten Gedanken einer gleichmäßigen Verteilung der Steuerlasten[30]) eher gerecht wurde.

3. In der rechtswissenschaftlichen Literatur dieser früheren Zeit sind Meinungen, die von der Auffassung der Rechtsprechung in einem entscheidenden Punkte erheblich abweichen, nirgends vertreten. Nur eine Einzeldarstellung des Problems ohne eine tiefergehende Stellungnahme ist, soweit ersichtlich, vorhanden[31]). Diese glaubt, die Rechtsprechung des Reichsgerichts billigen zu müssen, weil der Staat nicht mit verschiedenem Maße messen dürfe, indem er dem Steuerpflichtigen auf der einen Seite für nichtige Geschäfte Steuern abnehme und ihn auf der anderen Seite ohne Rechtsschutz lasse, ja womöglich noch strafrechtlich zur Verantwortung ziehe. Aus dem Dilemma sieht der Aufsatz (beim Festhalten an der bisherigen Rechtsprechung) keinen anderen Ausweg als den der Gesetzesänderung in der Richtung, daß Einnahmen aus nichtigen Rechtsgeschäften ohne Rücksicht auf den Rechtsmangel nach dem *tatsächlichen* Ertrage des für die Veranlagung maßgebenden Zeitraumes der Besteuerung unterworfen werden. Hierbei sollen freilich Einkünfte aus Geschäften, die wegen Verstoßes gegen §§ 134 und 138 BGB. nichtig sind, ausdrücklich ausgenommen werden. Auf diese Weise würde man dem wirtschaftlichen Ziele der Einkommensbesteuerung *und* den sittlichen Forderungen des Rechtsstaates gerecht werden.

In ähnlicher Weise sprechen sich die damals maßgebenden Kommentatoren der einschlägigen Steuergesetze[32]) aus.

4. Zur Vervollständigung dieser geschichtlichen Betrachtung des Problems sei noch ein kurzer Blick auf den Standpunkt der Finanzwissenschaft der damaligen Zeit geworfen. Wenn man bisweilen sagt, „die Finanzwissenschaft habe es seit jeher als ihre Aufgabe angesehen, der Finanzpolitik bei

[30]) Heute Art. 134 RV. vom 11. VIII. 1919.

[31]) *Conrad,* Nichtige Rechtsgeschäfte im Verhältnis zur preußischen Einkommensteuer in Pr. Verw.-Bl., Bd. 34, S. 292 ff.

[32]) Vergl. die Ausführungen bei *Popitz,* Arch. f. öffentl. Recht a. a. O.; *Ball,* a. a. O. und *Conrad,* a. a. O. Ebenso für das Zollrecht offenbar auch *Laband,* Das Staatsrecht des deutschen Reiches 1914, § 118.

der Wahl ihrer Objekte Fingerzeige zu geben"[33]), so nimmt es wunder, daß von den Vertretern dieses Fachs, insbesondere den Verfechtern sozialpolitischer Gedanken in der Steuergebarung des Staates, kaum auf die Möglichkeit einer Besteuerung verbotener und unsittlicher Geschäfte aufmerksam gemacht wird. Das einschlägige Schrifttum des 19. Jahrhunderts befaßt sich nur im Vorübergehen mit dem Thema, und zwar hauptsächlich mit der Besteuerung der verbotenen Differenzgeschäfte, auch des Spielgewinnes eines Bankhalters und der Wuchergeschäfte. Die allgemeine Meinung damaliger Zeit scheint *Vocke* wiederzugeben, der ausführt, daß die Wirtschaft zwar zunächst außerhalb der Sittlichkeit stehe aber doch unter gewissen Umständen auch von ihren Gesetzen beherrscht werde[34]). *Vocke* führt im übrigen noch aus: Trotz eines Verbots werde gespielt, gestohlen, geraubt, ohne daß es jemandem einfalle, alle Verbrecher straflos zu lassen, weil doch immer wieder gegen die Gesetze verstoßen würde. Also solle man auch die Differenzgeschäfte besteuern, wiewohl diese unsittlich seien[35]). Dagegen hält er die Wucherer nicht für „würdig, besteuert zu werden", weil deren Besteuerung, wie die eines gewerbsmäßigen Diebes und Räubers, mit der sittlichen Natur des Staates nicht vereinbar sei[36]).

C. Die rechtsphilosophische Betrachtung des Problems.

§ 4. Die „richtige" Lösung zugleich Verwirklichung der Rechtsidee im Steuerrecht.

Die eingangs der Abhandlung bemerkte Abkehr der Rechtsprechung von dem Standpunkt, nichtige Rechtsvorgänge könnten nicht Gegenstand der Besteuerung sein, hängt augenscheinlich mit der Wandlung der Auffassung über die „Ideale im Recht" zusammen[1]).

1. Die Rechtsordnung dient der Verwirklichung der *Rechtsidee*. Hierunter versteht man, ohne damit irgendwie erschöpfend sein zu wollen oder zu können, die Vorstellung von dem Wert des Rechts und die darauf gegründete ewige Bedeutung der Rechtsordnungen[2]). Ueber die Funktionen der Rechtsidee gehen die Meinungen der Gelehrten auseinander. Wir begreifen darunter mit *Binder*[3]) nicht ein Gebot an den *einzelnen* Menschen, sondern

[33]) *Gerloff*, Steuerwirtschaftlehre i. Handbuch, Bd. 1, S. 449.
[34]) *Vocke*, a. a. O., S. 130, Punkt 12.
[35]) *Vocke*, a. a. O., S. 601, insbesondere 604 ff.
[36]) *Vocke*, a. a. O., S. 438.
[1]) Ueber die „Ideale im Recht" vergl. *Kohler*, in Arch. f. bürgerl. Recht, Bd. 5, S. 161 ff.; *Popitz*, in Arch. f. öffentl. Recht, Bd. 10, S. 129 ff.
[2]) *E. Mayer*, Rechtsphilosophie in „Enzyklopädie d. Rechts- u. Staatswissenschaften v. Kohlrausch-Kaskel", I, S. 64.
[3]) Philosophie des Rechts 1925, S. 135, 415.

lediglich einen Maßstab für die in Gemeinschaft lebenden Menschen, in welcher Weise diese ihre *Gemeinschaft organisieren* sollen.

Eine Idee wird zum Ideal, „wenn sie sich mit einem Zwecke zu einer Einheit zusammengefunden hat"[3a]. Die Ideale als die berechtigten Zwecke, die von der Wirklichkeit weit entfernt liegen, fordern im Gegensatz zu der Idee ihre Erfüllung. Ihrem Wesen entspricht das Postulat an Legislative und Exekutive, Rechtssätze und Rechtsanwendung, das positive Recht mit den durch die *geschichtliche* Entwicklung *bedingten* sittlichen und kulturellen Anschauungen einer Gemeinschaft in Einklang zu bringen.

2. Gesetz und Rechtsanwendung innerhalb eines bestimmten Staates tragen den Stempel ihrer Zeit. Die Daseinsäußerungen eines jeden Staates werden durch die jeweilige, im Laufe der Zeit sich wandelnde Auffassung von Recht und Moral nachdrücklich beeinflußt. Diese im Leben aller Völker zu beobachtende Erscheinung ist u. a. vornehmlich auf die Verschiedenheit der geistigen und sonstigen Bedürfnisse der einzelnen sozialen Schichten, Berufsklassen und Stände eines Volkes, auf die Verschiedenheit der Lebensbedingungen und Wirtschaftsformen zurückzuführen. Hierbei soll nicht außer acht gelassen werden, daß zu einer solchen Wandlung neben der kulturellen Entwicklung auch die politische Machtstellung eines Volkes sehr viel beizutragen vermag. Im Hinblick auf die ständig im Fluß befindlichen rechtlichen und sittlichen Anschauungen innerhalb des gleichen Volkes erscheint es daher mitunter sehr gewagt, von einem allgemeinen Rechtsempfinden oder von einem „Anstandsgefühl aller billig und gerecht Denkenden" zu sprechen[4]). Gleichwohl muß man sich bei einem solchen Bedenken stets vor Augen halten, daß ein verantwortungsbewußter Staatsmann oder Richter unmöglich jeder Geistesströmung seines Zeitalters, mag diese im Augenblick auch noch so stark sein, hemmungslos nachgeben darf; denn er ist dazu bestimmt, die Entwicklung des Staatswesens in einer konstanten Linie *allmählich* fortzuführen[5]). Lediglich dieser Aufgabe hat er unter gewissenhafter Berücksichtigung der Anforderungen seiner Zeit gerecht zu werden. Dabei wird er freilich des öfteren nicht umhin können, mit manchen Anschauungen früherer Zeit zu brechen.

Wie es unbestreitbar richtig ist, daß eine Staatsform, ein Rechtsinstitut oder ein Rechtssatz geschichtlich bedingt sind, so ist es auch einleuchtend, daß sie unter anderen Bedingungen, bei geänderten Wirtschaftsformen und vollends für andere Völker als unmöglich, ja als unrecht angesehen werden können. Nur so ist es schließlich zu erklären, daß im Laufe der Jahrhunderte die Staatsformen und viele Rechtsinstitute eine grundlegende Aenderung erfahren haben, während andere Rechtsinstitute wieder, als mit den sittlichen Anschauungen nicht mehr vereinbar, überhaupt

[3a]) *E. Mayer*, a. a. O., S. 65.

[4]) Zu diesem Problem *Otto von Gierke*, Recht und Sittlichkeit, a. a. O., Bd. 6, S. 236.

[5]) Vergl. hierzu *Becker*, RAbgO., S. 60.

verschwunden sind[6]). Hiernach wird aber weiter die Tatsache verständlich, daß die einzelnen Nationen in ihren rechtlichen und sittlichen Anschauungen hinsichtlich eines gleichen Sachverhalts erheblich voneinander abweichen[7]). Die Divergenz derartiger Auffassungen tritt im Verkehr der Völker untereinander, insbesondere auf dem Gebiet des internationalen Privatrechts und des Völkerrechts zu Tage.

3. Als notwendigen Ausgangspunkt für die eigentliche Untersuchung des gestellten Problems als einer Kulturfrage[8]) war die Erkenntnis genommen, daß die Ideale der Menschheit Ideale einer bestimmten Kulturepoche sind, nämlich die Zusammenfassung der sittlichen, ästhetischen und religiösen Postulate einer Nation zur Verwirklichung der im Interesse der Gemeinschaft zu erstrebenden Ziele. Da die Verwirklichung der Zwecke einer Gemeinschaft letzten Endes nur durch die positive Rechtsordnung erfolgen kann, so muß also der Wandel in kulturellen Anschauungen des Volkes auch in der jeweils geltenden Rechtsordnung und in deren Handhabung durch Verwaltung und Rechtsprechung seinen Niederschlag finden. Diese Erfahrungstatsache wird auch an dem Gegenstand dieser Abhandlung offenbar.

Wenn man die Rechtsprechung der obersten deutschen Gerichte hierzu bis zum Jahre 1920 der richterlichen Behandlung gleichartiger Fälle in nachfolgender Zeit gegenüberstellt und dabei zu dem Ergebnis kommt, daß die jetzige Praxis einer Bejahung der Steuerpflicht für nichtige privatrechtliche Rechtsgeschäfte den Vorzug verdient, dann erscheint es nicht ohne weiteres gerechtfertigt, die frühere Rechtsprechung auf eine „*kritiklose* Uebertragung eines für das Zivilrecht gewonnenen Grundsatzes auf ein unter völlig anderen Rechtsgedanken stehendes Gebiet" oder auf eine „*Gedankenlosigkeit*, genau auf eine gedankenlose unrichtige Verallgemeinerung ohnegleichen" zurückzuführen[9]). Eine derartige Stellungnahme scheint den der früheren Rechtsprechung vorgeworfenen Fehler zu wiederholen, nur mit der Modifizierung, daß sie die gerügte, vormals sich lediglich in zivilrechtlichen Gedankengängen bewegende Betrachtungsweise durch eine nunmehr ausschließlich unter öffentlich-rechtlichen, d. h. steuerrechtlichen Gesichtspunkten stehende Beurteilung des Problems ersetzt.

[6]) Man denke an die Abschaffung des absolutistischen Staates, die Entwicklung des Instituts der Ehe, ferner an die Aufhebung der Leibeigenschaft und Abschaffung der Sklaverei.

[7]) Diese Beobachtung hat schon Tacitus gemacht. *Tacitus*, Germania, Kap. 19, zitiert bei *Friedländer*, Sittengeschichte Roms, 6. Aufl., Bd. I, S. 477: Corrumpere et corrumpi saeculum non vocant. Vergl. auch *von Gierke*, a. a. O., S. 245 ff.

[8]) *Popitz*, i. Arch. f. öffentl. Recht, Bd. 40, S. 137.

[9]) *Popitz*, a. a. O., S. 138; *Becker*, RAbgO., S. 244. Besonders die Stellungnahme von Popitz erscheint aus dem Grunde widerspruchsvoll, weil er zu Beginn seines Aufsatzes (S. 130) gerade von einer *Einheit* der das Recht beherrschenden politischen und philosophischen Grundgedanken spricht und zugibt, daß auch das öffentliche Recht von sittlichen Vorstellungen beherrscht sein muß. Erst am Schluß seiner Betrachtung (S. 155) vertritt er eine entgegengesetzte Auffassung.

4. Die Besteuerung nichtiger privatrechtlicher Rechtsgeschäfte ist in erster Linie ein Problem der *Staatsethik* und erst in zweiter Linie eine *Rechtsfrage*[10]). Da früher[11]) für den letzten Grund der Nichtigkeit sowohl im privaten wie im öffentlichen Recht ein ethisches Postulat gefunden worden ist, so ist es nur folgerichtig, zunächst von dem Gebiet der Ethik aus an die Lösung der Frage heranzugehen. Da das Problem den Staat angeht, nimmt man zweckmäßig als Ausgangspnukt der Betrachtung die Staatsethik. Auch der Staat ist sittlichen Normen unterworfen[12]), nur daß diese zum Teil einen anderen Inhalt haben als die, welche für das Individuum gelten[13]). Das ist nunmehr nachzuweisen.

Die bereits dargestellte Rechtsprechung des Reichsgerichts und des Preußischen Oberverwaltungsgerichts bis zum Jahre 1920 gipfelten in der Frage nach einer Steuerpflicht für verbotene und unsittliche Rechtsgeschäfte in der von *sittlichen* Erwägungen getragenen Auffassung, daß der Rechtsstaat mit sich selbst in Widerspruch gerate, wenn er einerseits den Steuerpflichtigen zu einer Versteuerung von Einnahmen aus solchen Geschäften zwänge, andererseits ihm bei der Rechtsverfolgung solcher Ansprüche die staatliche Hilfe versage[14]). Offenbar war man damals entgegen dem Wort „pecunia non olet" in der Vorstellung befangen, daß der Staat sich bei Annahme von Steuern aus solchen Geschäften „infiziere" und unmöglich Geschäfte lediglich aus fiskalischen Gründen gutheißen könne, deren Abschluß mit Strafe bedroht sei und von seiner Rechtsordnung negiert werde. Aber so treffend diese Darlegungen in den verschiedensten Urteilen auch sein mögen, in diesen Gedankengängen hätte man nicht stecken bleiben dürfen. Man hätte die Ueberlegungen weiterführen müssen, zumal aus so manchen Entscheidungen eine gewisse Enttäuschung über das gefundene Ergebnis herausklingt[15]).

In der Tat erscheint es ungerecht, Vorgänge des Wirtschaftsverkehrs, die an sich den Tatbestand für irgendeine Steuerpflicht erfüllen, aus dem Grunde von einer Besteuerung freizustellen, weil sie von der Rechtsordnung verboten sind oder gegen die guten Sitten verstoßen. Vor dem Gesetz sind alle gleich, und nirgends wird eine ungleichmäßige Behandlung bitterer

---

[10]) Das beweist übrigens am besten ein Blick auf die Behandlung des Problems in ausländischen Staaten. Die Frage der Besteuerung nichtiger privatrechtlicher Rechtsgeschäfte ist daher auch vornehmlich kein Anwendungsfall des § 4 a. F. (§ 9 n. F.) RAbgO.

[11]) Oben S. 6.

[12]) *Binder,* Rechtsphilosophie, S. 683 ff.

[13]) *O. von Gierke,* a. a. O., S. 227; *Binder,* a. a. O.

[14]) RGStr., Bd. 46, S. 237, 240. Wenn auch hier die Rechtsprechung, wie z. B. im Falle der Aufgabe des reichsgerichtlichen Standpunktes: Mark gleich Mark, erst nach langer Zeit umschlug, so hielt sie sich damit nur in der bereits früher (S. 17) als richtig erkannten Linie daß Richter und Staatsmann nicht ohne weiteres von einem vormals als richtig angenommenen Standpunkt abweichen dürfen.

[15]) KGJ., Bd. XXXV C, S. 7; OVG. i. Staatssteuers., Bd. XIV, S. 124.

empfunden als auf dem Gebiete der Besteuerung[16]). Der Staat sieht sich bei unserer Frage also einem scheinbar unlöslichen Konflikt gegenüber: Auf der einen Seite fordert man von ihm, diejenigen seiner Individuen, die in ihren Handlungen gegen Sitte und Gesetz verstoßen, nicht auch noch durch steuerliche Exemtionen gegenüber den rechtschaffenen Mitbürgern zu bevorzugen, auf der anderen Seite gebietet ihm seine Autorität, sich nicht gerade von solchen Leuten die Mittel zuführen zu lassen, die er benötigt, um seine Aufgaben erfüllen zu können. Der Zwiespalt ist also ethischer Art. Folglich muß seine Beseitigung von der Seite der Staatsethik her versucht werden[17]).

5. Der Staat ist, in diesem Zusammenhang betrachtet, die organisierte politische Gemeinschaft, die sich die Förderung aller kulturellen und sittlichen Bestrebungen der in ihr zusammengefaßten Individuen zur Aufgabe gemacht hat. Die Erfüllung dieser Aufgabe ist bei dem Auseinandergehen der Auffassung des Einzelnen von den erstrebenswerten Zielen bisweilen nur durch einen auf die Individuen vermittels der Rechtsordnung ausgeübten Zwang möglich. Die Rechtsordnung gibt dem Staat, der als seine Aufgabe auch die Beeinflussung des sittlichen Lebens seiner Mitglieder anzusehen hat, indirekt die Macht, durch entsprechende Anwendung und Gestaltung der Rechtsordnung auch sittliche Ziele zu erreichen[18]). Damit wird seine Daseinsberechtigung als Kulturstaat erst voll erwiesen. Aus der Tatsache sittlicher Obliegenheiten des Staates ergeben sich aber auch sittliche Pflichten für ihn selbst. Dieses Bewußtsein lassen die vielen Entscheidungen der höchsten deutschen und preußischen Gerichtshöfe zu vorliegendem Problem auch ganz deutlich erkennen. Nur hätte man eine in diesem Falle offenbar vorliegende Pflichtenkollision nicht nach den Normen der Individual-, sondern der Sozialethik lösen müssen.

Für das sittliche Verhalten des Staates kommen andere Grundsätze in Betracht als für das Individuum. Das Wesen des Staates ist organisierte Macht, sein Streben nach Behauptung dieser Macht ist für ihn sittliche Pflicht, und sein Bemühen um Erweiterung der äußeren Macht gilt der Entfaltung seiner inneren Persönlichkeit[19]). Die *sittliche* Wertung des *staatlichen* Machtzweckes muß aber notgedrungen zu einer von der Privatethik abweichenden kritischen Beurteilung der zur Zweckerreichung angewandten Mittel führen[20]), die freilich nicht zu der von Machiavelli mehr oder minder offen vertretenen Grundanschauung: „Der Zweck heiligt die Mittel" verleiten darf.

---

[16]) Die hier naheliegende Frage, ob man mit Hilfe des in Art. 109, Abs. 1, Art. 134 der RV. vom 11. VIII. 1919 ausgesprochenen Grundsatzes zu dem gleichen Ergebnis wie die heutige Praxis gelangt, wird im nächsten Abschnitt behandelt.

[17]) Damit nähern wir uns einem Ausspruch *Kohlers*, Lehrbuch der Rechtsphilosophie, S. 235: „Die Staatsverwaltung (auch die Besteuerung ist ja ein Teil der Staatsverwaltung) unterliege nicht der Philosophie des *Rechts*, sondern der allgemeinen Kulturphilosophie." Deren praktische Seite ist aber die Ethik.

[18]) *von Gierke*, a. a. O., S. 224.

[19]) *von Gierke*, a. a. O., S. 227; *Binder*, a. a. O., S. 327.

[20]) *von Gierke*, a. a. O., S. 227; *Binder*, a. a. O., S. 584.

Die Mittel zur Verwirklichung der ihm zukommenden Aufgaben im Rahmen seines Machtzweckes verschafft sich der Staat von seinen Mitgliedern vornehmlich im Wege der Besteuerung. Gerade auf diesem Gebiete prallen die Gegensätze zwischen der Auffassung des Gemeinwesens und des Individuums allzu oft aufeinander. Das hat seinen Grund darin, daß hier wie nirgends anderswo im Leben innerhalb eines Staates[21]) der sich straffrei verhaltende Einzelne und die Gemeinschaft ganz besonders eng miteinander in Berührung kommen. Mit seinen Steuergesetzen greift der Staat je nach seinem Finanzbedarf mehr oder minder stark und unmittelbar in die wirtschaftliche Existenz seiner Bürger ein. Das dabei zu erstrebende Ideal einer gerechten Steuererhebung erfordert u. a. eine möglichst gleichmäßige Belastung aller Staatsbürger. Gleichmäßig bedeutet im Zusammenhang mit dem Wort Belastung, daß jeder den „Druck" der Steuer „gleich", d. h. proportional gleich, empfinden möge, daß man also grundsätzlich z. B. entweder bei den Besitzsteuern *im Verhältnis* zu seinem Vermögen oder bei den Verkehrssteuern rücksichtlich eines steuerpflichtigen Vorganges in gleicher Höhe wie jeder andere herangezogen werden müsse. Gleichmäßige steuerrechtliche Behandlung erfordert ferner die Aufhebung von Steuern aus *allen* „Tatbeständen, an die ein Gesetz die (steuerliche) Leistungspflicht knüpft". Danach müßten auch solche Vorgänge, die gegen Rechts- und Sittenordnung verstoßen, aber objektiv den Tatbestand von Steuergesetzen erfüllen, besteuert werden.

Dieses Ergebnis leitet zu der Frage über, ob das Ideal einer gleichmäßigen steuerrechtlichen Behandlung gleicher Tatbestände ein allgemein gültiges ist, ob es, vom Standpunkt des Einzelnen gesehen, erstrebenswert, von der höheren Warte der Staatsverwaltung aus betrachtet, abzulehnen ist. Die Antwort ergibt sich aus einer praktischen Nutzanwendung der früheren Ueberlegungen, daß die Handlungen des Einzelnen und des Staates zur Erreichung eines Zweckes einer verschiedenen Wertung unterliegen.

Wenn das bürgerliche Rechte verbotenen und unsittlichen Rechtsgeschäften den Schutz der positiven Rechtsordnung versagt, dann kann das Steuerrecht, als ein Teil des öffentlichen Rechts, nicht ohne weiteres an diesem rechtlichen Ergebnis vorübergehen, zumal das Steuerrecht mehr als jedes andere Teilgebiet des öffentlichen Rechts an bürgerlich-rechtliche Vorgänge anknüpft. Aber die Einheitlichkeit der Rechtsanschauung kann nur dann gewahrt werden, wenn die gleiche rechtliche Beurteilung eines Vorganges auch dem Ideal des betreffenden Rechtsgebietes entspricht. Das ist aber bei dem gestellten Problem nicht der Fall. Als Ideal des Steuerrechts ist bereits eine gleichmäßige und unterschiedslose Beurteilung aller Vorgänge, an die das positive Steuerrecht eine Steuerpflicht knüpft, erkannt worden. Es entspricht nicht dem Ideal, einen nicht unerheblichen Teil von Rechtsgeschäften von einer Besteuerung darum freizulassen, weil den Vertragsparteien ein Verstoß gegen Gesetze der Rechts- oder Sittenordnung vor-

[21]) Früher auch noch auf dem Gebiete der allgemeinen Wehrpflicht.

zuwerfen ist. Es widerspricht dem sittlichen Bewußtsein und dem Gerechtigkeitsgefühl der breiten Masse wie auch des Einzelnen, Individuen an den Einrichtungen des Staates, die dem Wohle der Gesamtheit dienen, teilnehmen zu lassen, ohne daß diese nicht auch ihrerseits zu der Erhaltung und dem Ausbau des Gemeinwesens durch Steuern entsprechend ihrer wirtschaftlichen Potenz beizusteuern hätten. Wollte man solche Staatsbürger, die ihren Lebensbedarf durch den Betrieb von verbotenen und unsittlichen Geschäften zu erwerben trachten, von einer Steuerpflicht freistellen, dann würde deren Leben einem „Drohnendasein" nahekommen. Es würde ein solches Verhalten der Steuerverwaltung und der Steuerrichter eine Prämie für die Rechtsbrecher und Verächter des Sittenkodexes bedeuten. Kann man schon bei der Unvollkommenheit der Menschheit Rechtsbruch und Mißachtung der Sittenordnung niemals ausrotten, dann fordert aber jedenfalls der oberste Besteuerungsgrundsatz einer gerechten Verteilung der Steuerlast, daß die Staatsverwaltung an solchen wirtschaftlichen Vorgängen nicht vorübergehen dürfe, die der Rechtsordnung und dem Sittengesetz widerstreiten. Und hier hat die Staatsethik einzusetzen.

6. Besteuerung ist Machtentfaltung des Staates. Sie fördert vornehmlich die Mittel zu Tage, die der Staat zu seiner Erhaltung und zu seinem kulturfördernden Ausbau dringend benötigt. Der Staat kann nun unmöglich untätig zusehen, wie sich auf der einen Seite der ehrbare Bürger abmüht, einem ehrlichen und anständigen Berufe nachzugehen und die ihm auferlegten Steuern pünktlich zu bezahlen, während auf der anderen Seite ein skrupelloses Individuum mit Leichtigkeit seinen Lebensunterhalt verdient und keine Steuern an den Staat abführt, obwohl dieser ihm seine Einrichtungen in gleicher Weise zur Verfügung stellt wie dem anständigen Bürger. Es ist vielmehr höchste sittliche Pflicht des Staates, den Tatsachen des täglichen Lebens gegenüber, daß leider ein großer Teil der Bevölkerung von Geschäften lebt, die entweder verboten oder unsittlich sind, nicht die Augen zu verschließen, sondern auch solche Geschäfte zu besteuern. Hierbei handelt er im Rahmen seines Machtzweckes, und dessen sittliche Wertung muß von den Vorstellungen einer Privatmoral notgedrungen abweichen. Nicht übersehen werden darf dabei das erzieherische Moment bei der Einziehung von Steuern auch aus verbotenen und unsittlichen Geschäften. Zusammenfassend kann man also sagen:

Die Besteuerung verbotener und unsittlicher Rechtsgeschäfte ist eine *sittliche* Pflicht des Staates, die sich aus seiner Lebensaufgabe, für die Selbsterhaltung und Wahrung der äußeren und inneren Macht der organisierten Gemeinschaft zu sorgen, ergibt.

D. Das Problem als Anwendungsfall des Rechtsgrundsatzes von der gleichmäßigen Besteuerung.

§ 5. Die Bedeutung der Art. 109 und 134 RV für die Frage der Steuerpflichtigkeit nichtiger Rechtsgeschäfte.

In dem vorhergehenden Abschnitt ist nachgewiesen, daß eine Besteuerung unsittlicher und verbotener Vorgänge, sofern diese nur den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllen eine *sittliche* Pflicht des Staates ist. Allein die moralische Berechtigung der neuerdings bei verbotenen und unsittlichen Geschäften geübten Steuerverwaltungs- und Steuergerichtspraxis genügt nicht. Besteuerung ist mehr denn alle andere Tätigkeit des Staates Eingriff in die Individualsphäre des Bürgers. Im Rechtsstaat ist daher der Beweis zu erbringen, daß auch ein *rechtliches* Fundament die Handhabung der Praxis in den von uns behandelten Fällen trägt. Diese rechtliche Grundlage ist aber in erster Linie nicht in einer, möglicherweise den praktischen Bedürfnissen angepaßten Auslegung des § 9 RAbgO., sondern vielmehr unmittelbar im Staatsgrundgesetz, in den Artikeln 109 und 134 RV. von 1919, zu suchen und zu finden.

1. Der an die Spitze des zweiten Hauptteils der Reichsverfassung von 1919 gestellte Grundsatz des Art. 109, Abs. 1: „Alle Deutschen sind vor dem Gesetz gleich" enthält das Gebot an die Exekutive (und nach einer immer mehr sich ausbreitenden Anschauung auch an die Legislative[1]), die Gesetze, und soweit es sich um die verwaltungsmäßige Betätigung des freien Ermessens handelt, dieses gegenüber allen Staatsbürgern gleichmäßig zu handhaben. Ein Ausfluß dieses Gedankens, seine „Konkretisierung"[1a]) für das Gebiet des Steuerrechts, ist das Gleichheitsgebot des Art. 134 RV.: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei"[2]). Dieser, nach Meinung anderer, nur programmatische[3]) Satz enthält die Anweisung einer gleichmäßigen Behandlung gleicher Tatbestände ohne Ansehen der Person, sowohl an die vollziehende als auch an die gesetzgebende Gewalt[4]).

[1]) Vergl. die Uebersicht über den Stand der Lehre von *Stier-Somlo* bei *Nipperdey*, Grundrechte und Grundpflichten, I, S. 178 ff.

[1a]) *Hensel*, Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers, in Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1930, S. 447, 488.

[2]) Es ist dies eine alte Forderung der Finanzwissenschaft. Schon bei *Adam Smith*, Wealth of Nations B. V. Chapt. II, Part. II, 1 heißt es: The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion of their respective abilities . . . .

[3]) *Bühler* bei *Nipperdey*, a. a. O. II, S. 313. Vergl. ferner die bei *Hensel* a. a. O., Anm. 6, zitierten Meinungen.

[4]) Das kann hier weniger zweifelhaft sein, als bei Art 109, *Bühler*, a. a. O., S. 314; vergl. auch *Anschütz*, Art. 134 RV., Anm. 3 und *Aldag*, Gleichheit vor dem Gesetz in der RV., S. 84; vor allem aber *Hensel*, a. a. O., S. 445 ff.

Für die vorliegende Untersuchung kommt es hauptsächlich darauf an, die Auswirkung des Gleichheitsgedankens für das Steuerrecht, und zwar weniger bei der Gesetzesschaffung als vielmehr bei der *Gesetzesanwendung*, zu behandeln[4a]). Die Erörterung läuft in diesem Zusammenhang demnach auf die Frage hinaus, ob die Besteuerung verbotener und unsittlicher Geschäfte auch rechtlich geboten erscheint, ohne daß es noch einer besonderen gesetzlichen Bestimmung bedarf. Das ist zu bejahen[5]). Die Schaffung eines ausdrücklichen Gesetzes mit dem Inhalt, daß auch verbotene und unsittliche Wirtschaftsvorgänge der Besteuerung unterliegen[6]), sofern diese den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllen, braucht man nicht zu fordern, weil sich das bei Uebertragung des Grundgedankens des Art. 134 RV. auf das einzelne Steuerrechtsverhältnis schon von selbst versteht[7]).

Der Inhalt des Gleichheitssatzes geht nun nicht etwa dahin, eine mechanische, mathematische Gleichheit zum Gesetz zu erheben, sondern vielmehr der realen Verschiedenheit der Menschen Rechnung zu tragen, indem er als immanenten Bestandteil des Gleichheitsprinzips den Gedanken der *Proportionalität* gleichsam voraussetzte und dieser Auffassung durch verschiedene Bestimmungen auch Ausdruck verlieh[8]). Für das Steuerrecht tritt diese Anschauung besonders klar in der Formulierung des Art. 134 RV. zu Tage. Unter Beachtung der tatsächlichen Ungleichheit der Menschen und ihrer sozialen Verhältnisse fordert die Verfassung nur die *Gleichheit* des bei der Lastenverteilung anzuwendenden *Maßstabes*. Damit hat sie einen obersten Leitsatz der finanzwissenschaftlichen Besteuerungslehre als Richtschnur für die Anwendung und Auslegung der Steuergesetze übernommen: denn eine *absolut* gleichmäßige, ohne Berücksichtigung der verschiedenen Lebensverhältnisse erfolgende Besteuerung aller Staatsbürger müßte notgedrungen die Vernichtung von Existenzen zur Folge haben, deren Erhaltung gerade erforderlich ist, um die Steuerquellen nicht versiegen zu lassen. Wenn also Art. 134 RV. eine Steuerpflicht für alle Staatsbürger „ohne Unterschied" statuiert, so sollte damit nur zum Ausdruck ge-

[4a]) Vergl. hierzu *Hensel*, Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers, in Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1930, S. 447, 488.

[5]) So auch *Becker* in StW. 1926, Sp. 186, freilich mit Bezugnahme auf § 4 a. F. RAbgO.

[6]) Vergl. den auf Anregung des Reichsgerichts im Art. 39 des Entwurfes eines Ausführungsgesetzes zum Spiritusmonopolgesetz vorgesehenen, aber nicht Gesetz gewordenen § 135a des VZG. (Reichstagsdrucksachen 1924/26 Nr. 2687/88).

[7]) In allerjüngster Zeit hat man jedoch der Auffassung des Reichsgerichts in der Frage, ob nach geltendem Recht einfuhrverbotene Waren der Zollpflicht unterliegen, und in einem solchen Falle Zollhinterziehung begangen werden kann, durch Schaffung eines ausdrücklichen Gesetzes Konzessionen gemacht. In der VO. des Reichspräsidenten vom 18. III. 1933 (RGBl. I, S. 109) heißt es nämlich in Kap. II, Art. 2 u. a.:

1) Dem § 396 (sc RAbgO. n. F.) wird folgender Absatz 6 hinzugefügt: „Steuerhinterziehung kann auch hinsichtlich solcher Ware begangen werden, deren Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr verboten ist."

Hierauf wird noch zurückzukommen sein.

[8]) Vergl. hierzu *Leibholz*, Die Gleichheit vor dem Gesetz, S. 38 ff.; S. 45 ff.; *Hensel*, a. a. O., S. 459 ff.

bracht werden, daß in Zukunft Steuer*privilegien* keine Bedeutung mehr haben und nicht neu eingeführt werden dürfen.

2. Keineswegs folgt aus diesen Verfassungsbestimmungen etwa eine schematisch gleiche Beitragspflicht aller Staatsbürger[9]). Mit dem Gleichheitsgedanken des Art. 134 RV. ist es auch zu vereinbaren, in einem Falle, wo die Einziehung einer verwirkten Steuer eine unbillige Härte bedeuten würde, auf Grund einer sogenannten Härteklausel die Beitreibung zu unterlassen. Diese Klauseln gestatten, je nach ihrem Inhalt, den Erlaß der Steuer für den Einzelfall, aber auch für eine Mehrheit von gleichgelagerten Einzelfällen, und bewirken dadurch eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung gewissermaßen als Korrektur des einzelnen, in seiner Auswirkung nicht übersehenen Steuergesetzes[10]).

Das Gebot der Verfassung, mit der generellen Regelung der Steuerbelastung durch Gesetze den einzelnen Staatsbürger gleichmäßig für den Staat in Anspruch zu nehmen, führt eben angesichts der Unmöglichkeit, schon bei der *Aufstellung* der einzelnen Gesetzestatbestände dieser Anweisung entsprechen zu können, ganz von selbst dazu, diesem Erfordernis bei der *Anwendung* der steuerrechtlichen Normen Rechnung zu tragen. „Die immer individuellere" Lage der Einzelfälle kann bei der normativen Ausgestaltung der Steuergesetze keine Berücksichtigung finden, sie würde die schon reichlich unübersichtliche Steuergesetzgebung in unerträglicher Weise nur noch mehr komplizieren. Dieser Gefahr ist man durch Einfügung des § 9 RAbgO. wirkungsvoll begegnet, indem dort bestimmt ist, daß die Auslegung der Steuergesetze von einer Vorstellung insbesondere ihres Zweckes und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung ausschlaggebend beherrscht sein soll. Die Praxis des Reichsfinanzhofes geht bei der Anwendung des § 9 RAbgO. übrigens mitunter soweit, daß sie, immer das Ziel einer ökonomisch zu verantwortenden Auslegung eines Steuergesetzes vor Augen, sogar gegenüber dem klaren Wortlaut des Gesetzes stets dem Zweck und dem wirtschaftlich zu rechtfertigenden Ergebnis des einzelnen Steuergesetzes bei der Auslegung Geltung zu verschaffen versucht[11]).

3. Angesichts der „Grenzen, welche die Rechtstechnik dem Streben nach letzter Gerechtigkeit bei der Ausgestaltung des Steuersystems setzt"[12]), kommt naturgemäß dem „pflichtgemäßen"[13]) Ermessen der Steuerbehörden erhöhte Bedeutung zu. Verletzt ein Verwaltungsakt der Steuerbehörden

---

[9]) Vergl. RGZ., Bd. 107, S. 377.

[10]) Ueber den Unterschied des Normgehaltes der speziellen Härteklauseln in den Einzelgesetzen und der Bestimmung des § 131 RAbgO. vergl. *Hensel*, i. Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1927, S. 80 ff., und die dort zitierten Entscheidungen des RFH.; ferner a. a. O., S. 128, 129; RFH., Bd. 17, S. 149; eingehend *Hensel* auch a. a. O. 1930, S. 475 ff.

[11]) Vergl. *Becker*, § 4 RAbgO., Anm. 10 ff., und die dort zitierten Entscheidungen des RFH.

[12]) *Hensel*, Vierteljahresschrift 1930, S. 475.

[13]) Vergl. *Becker*, § 6 RAbgO., Anm. 1.

den Begriff des pflichtgemäßen, Recht und Billigkeit zu beachtenden Ermessens, so unterliegt er, sofern dagegen ein Rechtsmittelzug überhaupt zugelassen ist, der Aufhebung[14]). Während also im sonstigen Verwaltungsrecht Akte des freien Ermessens grundsätzlich einer gerichtlichen Nachprüfung nicht unterliegen[15]), ist mit diesem Prinzip im Hinblick auf die als revisible Norm anerkannte Bestimmung des § 11 RAbgO. durch das Steuerrecht gebrochen.

Betrachtet man zusammenfassend das Ergebnis dieser Erörterung, so gelangt man zu der Folgerung, daß sich irgendwelche Exemtionen einzelner Personen von der Steuerpflicht beim Vorliegen des gesetzlichen Tatbestandes grundsätzlich mit dem Gleichheitssatz des Art. 134 RV. nicht vereinbaren lassen; ferner daß eine Freistellung oder Ermäßigung an sich verwirkter Steuern nach dem Ermessen der Steuerbehörden nur dort erlaubt ist, wo das Gesetz selbst für den Einzelfall eine Ausnahme gestattet, eine Ausnahme, die sich freilich nicht mit dem Gleichheitsgedanken in Widerspruch setzen darf. Aus diesem Resumé die Nutzanwendung für den Gegenstand der engeren Untersuchung zu ziehen, kann nicht schwer fallen. Der Gleichheitssatz gipfelt in der Forderung, daß gleiche Tatbestände in Gesetzgebung, Verwaltung und Justiz gleich behandelt werden[16]), gleiche wirtschaftliche Vorgänge ausnahmslos der gleichen Besteuerung unterliegen müssen[17]):

> Auch verbotene und unsittliche Geschäfte unterliegen daher einer Besteuerung, wenn und soweit sie den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllen.

Da kein Gesetz die Besteuerung von verbotenen und unsittlichen Geschäften verbietet, so sind auch solche wirtschaftlichen Vorgänge, die dem Gesetz und der Sittlichkeit widersprechen, zur Besteuerung heranzuziehen. Dabei ist freilich selbstverständliche Voraussetzung, daß der einzelne Vorgang eine Anwendung des in Frage kommenden Steuergesetzes leidet. Jedes Einzelgesetz hat seine eigenen Begriffe. Es soll damit angedeutet werden, daß bei einer Heranziehung unsittlicher und verbotener Geschäfte stets geprüft werden muß, was sich der Gesetzgeber bei der Aufstellung von Tatbestandsmerkmalen vorgestellt hat, welchen wirtschaftlichen Vorgang er mit dem einzelnen Steuergesetz treffen wollte. Kommt man zu der Feststellung, daß ein rechtswidriges Verhalten in seinen Auswirkungen das gleiche Ergebnis zeitigt wie eine erlaubte und anständige und darum steuerpflichtige Betätigung, dann erfordert es die vom Staate zu verwirklichende objektive Gerechtigkeit, der Tatsache, daß man auch aus verbotener und unsittlicher Tätigkeit sein Leben fristen kann, auch für das Steuerrecht Rechnung zu tragen. Die Verwirklichung der Gerechtigkeit bedeutet in diesem Zusammenhang die Pflicht des Staates, dafür zu sorgen, daß kein Individuum in steuerlicher Hinsicht bei gleichem objektivem Tatbestand

---

[14]) RFH., Bd. 17, S. 149; Bd. 18, S. 137.
[15]) *Fleiner*, Institutionen, S. 145 ff.
[16]) *Stier-Somlo* bei *Nipperdey*, a. a. O., S. 181.
[17]) *Becker*, RAbgO., § 1, Anm. 9 d.

bevorzugt werde. Die Verwaltung, die eine Steuerpflichtigkeit verbotener und unsittlicher Rechtsgeschäfte verneint, würde geradezu Ermessensmißbrauch treiben. Eine Passivität des Staates auf diesem Gebiete würde weiter praktisch eine Privilegierung des unsauberen, das Tageslicht scheuenden Handwerks bedeuten und als eine schreiende Ungerechtigkeit gegenüber der schon ohnehin unter dem hohen Steuerdruck seufzenden ehrlichen Wirtschaft empfunden werden. Ein solches Vorgehen würde praktisch einen allgemeinen Verzicht auf gesetzliche Steueransprüche bedeuten. Der Staat würde damit seiner Steuerhoheit einem bestimmten Teil seiner Individuen gegenüber entsagen und diesen Teil, der es gerade am wenigsten verdient, von Lasten dauernd frei lassen. Ein solches Verhalten ist verboten[18]), weil es einer Nichtanwendung des Gesetzes gleich käme[19]), das vorschreibt, daß alle ohne Unterschied nach Maßgabe der Steuergesetze und entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit zu den öffentlichen Lasten beitragen sollen. Man muß es vielmehr als eine der vornehmsten Pflichten der Steuerverwaltung — auch vom wirtschaftspolitischen Standpunkt aus — ansehen, die entstandenen Steueransprüche aus verbotenen und unsittlichen Geschäften nachdrücklichst zu verfolgen. Denn dadurch unterstützt der Staat die ehrlichen Geschäftsleute zugleich in ihrem Konkurrenzkampf.

Der Grundsatz von der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist nämlich nicht nur ein staatsrechtliches, sondern in höchstem Maße auch ein volkswirtschaftliches Prinzip[20]). Der Staat hat letzten Endes nur ein Interesse an einer die Gesetze und Sittenordnung achtenden Wirtschaft. Wenn er diese gegen den unlauteren Wettbewerb steuerlich schwerer erfaßbarer und darum, wenn auch nicht rechtlich, so doch zunächst tatsächlich privilegierter Volkskreise durch steuerliche Maßnahmen in Schutz nimmt, dann handelt er zugleich auch in eigenem Interesse. Nicht nur, daß er Einnahmen erzielt. Er hilft damit der ehrlichen Wirtschaft. Auch staatspädagogische Gründe sprechen also dafür, daß verbotene und unsittliche Rechtsgeschäfte einer sich nach den einzelnen Gesetzen bestimmenden Steuerpflicht unterliegen, deren unnachsichtige Erfüllung der Staat zu betreiben hat.

---

18) Vergl. hierzu Pr. OVG., Bd. 76, S. 148; Pr. Verw.-Bl., Bd. 34, S. 349.
19) *Fleiner*, Institutionen, S. 137.
20) *Haussmann*, a. a. O., S. 1, 4.

E. Die Auswirkung der Steuerpflicht für verbotene und unsittliche Geschäfte.

§ 6. Einzelne Untersuchungen an Hand der verschiedenen Steuergesetze.

Die Steuerpflichtigkeit verbotener und unsittlicher Verkehrsvorgänge hat praktische Bedeutung besonders für die Einkommen-, Umsatz-, Kapitalverkehrs-, Stempel- und Gewerbesteuer, weiter in nicht zu unterschätzendem Maße auch für die Zölle. Auf diese Steuerarten wird man sich beschränken können, um ein für die übrigen Steuerarten allgemein gültiges Prinzip zu ermitteln.

1. Angesichts der alle übrigen Steuern des geltenden Steuersystems überragenden Bedeutung der *Einkommensteuer* ist es zweckmäßig, mit der Untersuchung bei dem Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925[1]) zu beginnen. In § 6 l. c. hat der Gesetzgeber *erschöpfend* acht bestimmte Einkommensarten aufgezählt, die allein geeignet sind, einen staatlichen Steueranspruch zu begründen. Sein Recht zur Einkommensbesteuerung nimmt der Staat aus der meist zutreffenden Vermutung, daß jemand, der „Einkünfte, wiederkehrende Bezüge oder sonstige Leistungsgewinne nach besonderer Maßgabe des Gesetzes" (§§ 41, 42 l. c.) hat, in der Lage sein wird, dem Staate davon abzugeben.

a) Das Gesetz stellt die Steuerpflicht lediglich auf die *Tatsache* bestimmter „Einkünfte" aus näher bezeichneten Tätigkeiten ab. Nun hieße es, die Unvollkommenheit der menschlichen Gesellschaftsordnung gänzlich übersehen, wenn man leugnen wollte, daß „Einkünfte" vielen Individuen auch aus solchen Tätigkeiten oder Vorgängen zufließen, die in der Allgemeinheit verpönt sind. Die Gerechtigkeit verlangt, die Einkünfte dieser „Drohnen der menschlichen Gesellschaft" ebenfalls zu besteuern. Deren Steuerpflicht steht gleichfalls fest, wenn bei ihnen der Tatbestand des § 6 EinkStG. verwirklicht ist (§ 81 a. F. (§ 99 n. F.) Abs. 1, S. 1 RAbgO.). Lediglich auf dieses objektive Merkmal kommt es an. Läßt sich also eine verwerfliche Tätigkeit unter einen der Tatbestände des § 6 EinkStG. rubrizieren, dann ist eine Einkommensteuerpflicht für diese Art der Einkünfte grundsätzlich gegeben[2]).

Denkt man bei verbotenen und unsittlichen Geschäften vornehmlich an die Betätigungen des Schmugglers, Rauschgifthändlers, Diebes, Hehlers, Kupplers, Wucherers und der Dirnen, dann wird man diese Tätigkeit, je nach ihrem Umfang und Rahmen, einer verschiedenen Einkommens-

[1]) *Bühler*, Reichssteuergesetze 1930, S. 217 ff.

[2]) *Becher-Strauß*, Einkommensteuergesetz, § 6, Anm. 10; *Blümich-Schachian*, Einkommensteuergesetz, § 6, Anm. 7.

art des § 6 l. c. zurechnen müssen. Soweit es sich um verbotene oder unsittliche Betätigungen innerhalb eines sonstigen Betriebes oder Unternehmens des Steuerpflichtigen handelt, insbesondere Nebengeschäfte vorliegen (deren Grenzen nicht allzu eng gezogen werden dürfen), resultiert die Steuerpflicht aus den Vorschriften des § 6, Abs. 1, Ziff. 1—4 und 6 Eink.-StG.[3]). Hierher gehören die Fälle, in denen der Schmuggler die eingeschwärzten Waren, Dieb und Hehler (Autodiebstahls-„gesellschaften") die gestohlenen Sachen und der Gifthändler verbotene Rauschgifte innerhalb eines eigenen Geschäftsbetriebes an Dritte veräußern, ohne daß ein unbefangener Dritter das Verbotene ihres Tuns erkennen könnte; ferner der Fall, daß ein Bankier innerhalb seines Bankgeschäftes wucherische Darlehen vergibt. Werden dagegen Geschäfte nicht unter dem Deckmantel eines nach außen ehrbar erscheinenden Gewerbes betrieben und hat der Sprachgebrauch für eine bestimmte Tätigkeit die Bedeutung des Ausdrucks „Gewerbe" nur abgewandelt, dann sind die Einkünfte aus einer derartigen Betätigung gemäß §§ 6 Abs. 1, Ziff. 8, 41 Abs. 1, Ziff. 2 EinkStG. als sonstige Leistungsgewinne steuerpflichtig[4]). Indes ist auch hier wieder eine Einschränkung zu machen.

Wenn es in § 41 Abs. 1, Ziff. 2 l. c. heißt: „Sonstige Leistungsgewinne sind Einkünfte, soweit sie infolge einer anderen Tätigkeit anfallen . . .", so ist damit offensichtlich gemeint, daß das Ergebnis der Tätigkeit einem Dritten zustatten gekommen sein muß. Sofern jemand strafbare Handlungen begeht oder unsittliche Geschäfte treibt, bei denen lediglich ihm selbst der unmittelbare Erfolg verbleibt, ohne daß ein Dritter bei der Auswertung des Erfolges beteiligt ist, liegen die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1, Ziff. 2 nicht vor[5]). Zur Anwendung dieser Vorschrift ist demnach erforderlich, daß jemand seine verpönte Tätigkeit in den Dienst anderer stellt oder aber das ihm selbst zugefallene Ergebnis wirtschaftlich weiter verwertet hat. Der Dieb also, der die gestohlenen Waren selbst verbraucht, ist nicht für den sich selbst durch eine „Leistung" zugeführten Gewinn einkommensteuerpflichtig. § 41 Abs. 1, Ziff. 2 EinkStG. ist im übrigen nur dann anwendbar, wenn eine *Leistung*, also etwas in wirtschaftlichen Werten Ausdrückbares, vorliegt. Das ist nicht der Fall bei Hingabe des eigenen Körpers zu lediglich unzüchtigen Zwecken gegen Entgelt. Dirnen üben keine gewerbliche Tätigkeit weder im Sinne des EinkStG. noch im Sinne des UmsStG. aus, obwohl Volk und Gesetz (§§ 181a, 361 Ziff. 6a StGB.) hier von einem Gewerbe sprechen. Ihre Einnahmen sind auch keine Leistungsgewinne im Sinne des § 41 Abs. 1, Ziff. 2 EinkStG., weil es sich bei ihrer Tätigkeit um keine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr handelt[6]).

---

[3]) RG. in StW. 1925, Nr. 493, Sp. 1610.

[4]) *Becker* i. Handkommentar der Reichssteuerges., Bd. II, 1, EinkStG. § 6, Anmerkung 14 b.

[5]) *Becker*, EinkStG. II, 3, Anm. 7 c zu § 41.

[6]) A. M., wenigstens früher, *Popitz*, Arch. f. öff. Recht, Bd. 40, S. 153/154, und Komm. z. UmsStG., S. 167 lit b; abweichend früher auch *Becker*, Vorbem. 3 zu § 79 RAbgO. und StW. 1925, Sp. 1596. Im Sinne des Textes jetzt *Becker*, EinkStG. § 41, Anm. 7 c, § 29, Anm. 2 a; RFH. in StW. 1931, Nr. 338; *Merk*, Steuerschuldrecht, S. 51, Anm. 59; *Wulff*, EinkStG. § 6, Anm. 1.

Einen anderen Standpunkt wird man indes solchen Frauenspersonen gegenüber einnehmen müssen, die sich von Männern unterhalten lassen, ohne daß die Tatsache der Unterhaltszahlung lediglich auf die Preisgabe des Körpers zu geschlechtlichen Zwecken zurückzuführen ist. Man denke z. B. an die „Verhältnisse" reicher Männer, die elegant eingerichtete Wohnungen haben, in denen die Frauensperson für ihren Liebhaber sehr oft repräsentative Pflichten zu erfüllen hat. In solchen Fällen besteht eine Einkommensteuerpflicht gemäß §§ 6 Abs. 1, Ziff. 7, 40 Ziff. 3 EinkStG. für die Empfängerin, die freilich dann in Wegfall kommt, wenn der Geldgeber in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist (§ 40 Ziff. 3, S. 2 l. c.).

Schließlich bleibt noch die Frage zu erörtern, ob die Einnahmen eines Bordellwirtes als Einkünfte aus Vermietung oder als sonstige Leistungsgewinne der Einkommenbesteuerung unterliegen. Nach geltendem Recht hat die frühere Unterscheidung zwischen „erlaubter" und „verbotener" gewerblicher Tätigkeit keine Berechtigung mehr. Es kommt lediglich darauf an, wie sich eine Tätigkeit bei objektiver Betrachtung unter Außerachtlassung des ihr anhaftenden Odiums darstellt. Dabei kann es keinem Zweifel unterliegen, daß der Bordellwirt in der Hauptsache möblierte Zimmer vermietet und daher gemäß §§ 6 Abs. 1, Ziff. 6, 38 für diese Einkünfte der Einkommenbesteuerung unterliegt[7]).

b) Die Einkommensteuerpflichtigkeit solcher Einkünfte, die einer verbotenen oder unsittlichen Tätigkeit entspringen, hat aber auch noch eine Kehrseite[8]). Diese bezieht sich auf die Frage der Abzugsfähigkeit bei der Einkommensermittlung dessen, der Leistungen aus einem verbotenen oder unsittlichen Geschäft zahlt.

Der Staat, der auch solche Einkünfte zur Erzielung von Steuereinnahmen heranzieht, kann unmöglich an der Tatsache vorbeigehen, daß sich Gewinne im Geschäftsleben nicht nur auf lautere Art und Weise erzielen lassen. Mitunter ist ein „Geschäft" überhaupt nur möglich, wenn verbotene und unsittliche Aufwendungen seitens des Unternehmers gemacht werden. Dann ist es aber nur folgerichtig, daß der Staat die zur „Erleichterung" der Geschäftsabwicklung von einem Unternehmen aufgewandten „Schmiergelder" von dem Reingewinn eines kaufmännischen Betriebes in Abzug zu bringen gestattet. Ein solcher Standpunkt erst offenbart volles Verständnis und einsichtige Erkenntnis wirtschaftlichen Geschehens[9]).

Auch bei diesen als „Werbungskosten" im Sinne des § 16 EinkStG. anzusprechenden Aufwendungen kommt es also ebensowenig wie bei den Einnahmen, auf eine etwa vorhandene Strafbarkeit oder Unsittlichkeit der Zahlung an. Lediglich die Tatsache, daß etwas zur Erzielung oder Erhaltung von Einkünften gegeben worden ist, bewirkt folgerichtig die Abzugs-

[7]) *Becker*, EinkStG. § 29, Anm. 2 a, zitiert ein Urteil d. RFH. StW. 1931, Nr. 1029.
[8]) RFH. Bd. 27, S. 184; *Wulff*, a. a. O.
[9]) Vergl. hierzu das treffende Urteil des RFH. in StW. 1931, Nr. 1024; ferner *Becker*, StW. 1932, Sp. 632.

fähigkeit solcher Zahlungen[10]). Freilich vermindert sich damit bisweilen die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens auf der Seite des Gebers, aber dieser „Verlust des Steuerfiskus" wird wenigstens zum Teil wieder dadurch ausgeglichen, daß der Geldempfänger diese Einkünfte als Einkommen, entweder als Einnahmen aus selbständiger Arbeitstätigkeit gemäß § 33 oder als sonstige Leistungsgewinne gemäß § 41 EinkStG. versteuern muß[11]).

Zusammenfassend kann also bemerkt werden, daß Einkünfte der in §§ 6, 41, 42 genannten Art ohne Rücksicht auf die verbotene oder unsittliche Natur der Erwerbstätigkeit der Einkommensbesteuerung unterliegen. Voraussetzung ist lediglich, daß infolge der Tätigkeit wirtschaftlich zu wertende Leistungen in einem wirtschaftlichen Verkehr ausgetauscht werden.

2. Will man für das *Umsatzsteuergesetz* vom 8. Mai 1926[12]) in Beziehung auf den Gegenstand der Untersuchung ein einheitliches Prinzip finden, dann muß man auch hier zunächst „das Einzelne sehen, um das Ganze zu verstehen". Dabei ist auszugehen von den Tatbeständen, an die das Umsatzsteuergesetz eine Steuerleistungspflicht knüpft. Die Gegenstände der Umsatzsteuer enthält insbesondere § 1 UmsStG. Hiervon interessiert vornehmlich die Bestimmung der Ziff. 1, derzufolge der Umsatzsteuer unterworfen sind: „Lieferungen und sonstige Leistungen, die jemand innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt".

a) Auch für die Umsatzsteuer haben die Geschäfte der Schmuggler, Diebes- und Hehlerbanden, der Wucherer, Bordelliers und die Betätigung der Dirnen eine praktische Bedeutung. Denn gerade diese „Kategorien" sind es, deren Umsatzsteuerpflicht für ihre dunkle, undurchsichtige und verworfene Betätigung in der Praxis zuweilen Bedenken begegnet.

Ob jemand umsatzsteuerpflichtig geworden ist, hängt in erster Linie von der Beantwortung der Frage ab, was im Sinne des Umsatzsteuergesetzes unter „Leistung" zu verstehen ist. Leistung ist der weitere Begriff, er umfaßt auch die „Lieferungen" des § 1 Abs. 1 UmsStG. Von Lieferungen spricht man dann, wenn es sich um Waren handelt[13]). Unter Leistungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes werden nur solche Vorgänge des Wirtschaftslebens begriffen, die eine, wenn auch bisweilen untergeordnete, *volkswirtschaftliche* Bedeutung haben. Die Umsatzsteuer will den Leistungsaustausch im Rahmen einer gewerblich oder beruflich selbständigen Tätigkeit erfassen; als solche erscheint übrigens jetzt auch die der sogenannten freien Berufe.

Im allgemeinen gelten die für das Einkommensteuergesetz entwickelten

[10]) *Becker*, a. a. O., § 16, Anm. 23, Zus. 3 zu a); RFH. i. StW. 1927, Nr. 139 u. 527; *Becher-Strauß*, a. a. O., § 16, Anm. 8 h; *Wulff*, a. a. O.

[11]) *Becker*, a. a. O., §16, Anm. 23 a, Zus. 3.

[12]) *Bühler*, Reichssteuergesetze, St. 359 ff.

[13]) *Hensel*, Steuerrecht 1927, S. 108, Anm. 1; *Vehlow* bei *Strutz*, Handbuch d. Steuerrechts, S. 726; *Kloss*, Handkommentar der Reichssteuerges., Bd. 6, S. 2, Anmerkung 4.

Grundsätze auch hier. Der Schmuggler oder sein Abnehmer, die einfuhrverbotene oder der Verzollung hinterzogene Waren gewerbsmäßig im Inlande absetzen, müssen diese Umsätze in gleicher Weise versteuern, als wenn es sich um einwandfrei erworbene Waren handelt: denn sie bringen durch ihre Tätigkeit Waren gegen Entgelt in den wirtschaftlichen Verkehr und unterscheiden sich von einem ordentlichen Geschäftsmann lediglich durch das Unerlaubte ihres Tuns. Auf die Erlaubtheit eines Handelns stellt es aber das UmsStG. nicht ab[14]). Der Arzt, der gegen Entgelt Abtreibungen vornimmt, wird für diese Art von Tätigkeit wie für andere Dienstleistungen (von der Ausnahme des § 2 Ziff. 8 UmsStG. abgesehen) ebenfalls umsatzsteuerpflichtig. Das Gleiche gilt für die sogenannten Kurpfuscher, obwohl hier zweifelhaft sein kann, ob diese noch eine wirtschaftliche Leistung erbringen. Beim Arzt ist das unbedenklich, weil dieser seine Kenntnis des menschlichen Körpers auf Grund eines Berufes entgeltlich hergibt, um einen als krankhaft empfundenen Zustand eines Menschen zu beseitigen. Aber man wird in dieser Beziehung keinen Unterschied zwischen Arzt und Kurpfuscher machen dürfen.

Der wucherische Geldverleiher, der gewerbsmäßig gegen ungebührliches Entgelt Darlehen vergibt, unterliegt auch für diese Geschäfte der Umsatzsteuer; ebenso wie ein Bankier, der innerhalb seines Geschäftes verbotene Termingeschäfte macht, hierfür umsatzsteuerpflichtig ist. In diesem Falle ist übrigens das Empfinden für die Steuerpflichtigkeit derartiger Geschäfte anscheinend auch durchaus in das Rechtsbewußtsein der beteiligten Kreise eingegangen; denn es ist kein Fall bekannt geworden, in dem ein Bankier oder Bankkunde Erstattung von Börsenumsatzsteuer verlangt hätte, mit der Begründung, es habe sich um verbotene Differenz- oder Termingeschäfte gehandelt.

Besonderes Interesse beanspruchen in heutiger Zeit die erstaunlichen Umsätze der Autodiebstahlsbanden. Diese führen zum Teil eine eigene Firma, welche den Absatz der gestohlenen Waren vermittelt. Auch hier kann ernstlich kein Zweifel herrschen, daß bei einem soldien „Unternehmen" wirtschaftliche Leistungen ausgetauscht werden und dafür Umsatzsteuern gezahlt werden müssen[15]).

Für die Bordellwirte, die eingerichtete Wohn- und Schlafräume an Dirnen vermieten, ist eine Verpflichtung zur Entrichtung von Umsatzsteuer schon in den Anfängen der neueren Rechtsprechung auf dem Gebiete verbotener und unsittlicher Geschäfte ausgesprochen worden[16]). Die Bestimmung des § 2 Abs. 4 UmsStG. setzt für die Entstehung der Steuerpflicht lediglich die Tatsache voraus, daß eingerichtete Räume vermietet und daraus Einnahmen erzielt werden. Auf die mit der Vermietung verfolgten Zwecke kommt es nicht an. Den Gesetzgeber interessiert nur der Austausch der Leistungen

[14]) *Kloß*, a. a. O., Anm. 17.

[15]) Eine andere, hier noch nicht zu behandelnde Frage ist es, wie man derartige Existenzen steuertechnisch erfassen kann. Siehe hierüber unten § 10 Z. 3 der Abhandlung.

[16]) RFH. Bd. 8, S. 140; RStBl. 1923, S. 132.

zwischen Vermieter und Mieter auf Grund einer selbständigen beruflichen Tätigkeit des Vermieters. Und diese liegt hier vor.

Eine in der Literatur und Rechtsprechung wiederholt erörterte Frage ist schließlich die der Umsatzsteuerpflicht der Dirnen. Sie wird allgemein verneint[17]). Einem inneren Widerstreben folgend möchte man zunächst eine Diskussion über dieses Thema als völlig abwegig ablehnen. Es verstößt gegen jedes sittliche Empfinden, die wahllose Hingabe des menschlichen Körpers gegen Entgelt zum Zwecke erotischer Befriedigungen als „Umsatz" zu bezeichnen. Aber der Staat darf vor derartigen Anschauungen nicht kapitulieren. Es ist lediglich zu prüfen, ob der „Beruf oder das Gewerbe" der Dirne Leistungen im Sinne des UmsStG. vollbringt. Dies ist zu verneinen. Die Dirne, welche ihren Körper feilhält, bewirkt keine Lieferungen, der Körper ist keine Ware im wohlverstandenen Sinne dieses Wortes[18]). Es kann sich also lediglich um die Frage handeln, ob es sich um eine „sonstige Leistung" bei der Tätigkeit der Dirne handelt. Auch das ist zu verneinen. Die Dirnen (und das gilt auch für ihre Zuhälter) betätigen sich nicht volkswirtschaftlich. Sie vollbringen nach der Verkehrsauffassung keine volkswirtschaftlichen Leistungen. Daher haben sie auch keinen „Beruf" im Sinne des Umsatzsteuergesetzes[19]). Lediglich auf volkswirtschaftlich zu wertende Leistungen stellt es aber das Umsatzsteuergesetz mit seinen Tatbeständen ab; denn diese bilden seine finanzpolitischen Grundlagen.

Unter Zusammenfassung des bisher Gesagten kommt man also auch für die Umsatzsteuer zu dem Ergebnis: Ist objektiv der Tatbestand des § 1 UmsStG. erfüllt, dann ist ein Geschäft umsatzsteuerpflichtig, ohne daß die bürgerlich-rechtliche Nichtigkeit daran etwas zu ändern vermag.

b) Gerade bei der Umsatzsteuer als einer typischen Verkehrssteuer erscheint im Anschluß an das gefundene Ergebnis eine Erörterung darüber am Platze, wie sich der Staat dann verhalten soll, wenn ein Rechtsgeschäft *angefochten* wird und dadurch der Nichtigkeit verfällt (§ 142 BGB). Die neuere Rechtsprechung vertritt hier z. T. die Auffassung, daß auch in diesem Falle die Steuer zu erheben ist, „solange nicht Leistung und Entgelt zurückgegeben sind"[20]). Diese Einschränkung erscheint in dieser Allgemeinheit nicht richtig[21]), soweit damit etwa angedeutet wird, daß im Falle der tatsächlich vollzogenen Rückgewähr der Leistungen der Steueranspruch nicht geltend gemacht werden kann[22]).

---

17) RFH. i. RStBl. 1923, S. 196.

18) So *Popitz*, Arch. f. öff. Recht, Bd. 40, S. 150.

19) *Popitz*, Arch. f. öff. Recht, Bd. 40, S. 151; *Vehlow* i. Handbuch des Steuerrechts von *Strutz*, S. 727; RFH. i. RStBl. 1923, S. 196.

20) Vergl. *Vehlow* bei *Strutz*, a. a. O., S. 738 ff. und RFH., Bd. 3, S. 173.

21) *Becker*, EinkStG. § 6, Anm. 14 a; derselbe, RAbgO. § 79, Vorbem. 3, S. 245; RFH i. StW. 1923, Nr. 887.

22) Vergl. hierzu RFH. in StW. 1930, Nr. 838; es ist ein allgemeiner steuerrechtlicher Grundsatz, daß die Beteiligten aus der Nichtigkeit eines steuerrechtlichen Vorganges erst dann Rechte herleiten können, wenn sie den Vorgang ihrerseits auch in seinen wirtschaftlichen Wirkungen beseitigen.

Gegenstand der Umsatzbesteuerung ist lediglich die Bewirkung von Leistungen gegen Entgelt. Mit der Tatsache der Leistung ist der Steueranspruch entstanden. Die Geschäftsparteien können die Tatsache der Leistung nicht mehr aus der Welt schaffen, auch ist ihnen jede Einwirkung auf den öffentlich-rechtlichen Steueranspruch des Staates versagt. Daraus folgt, daß die Rückgewähr einer Leistung, etwa infolge Auflösung des Kausalgeschäftes, ohne Einfluß auf den einmal entstandenen Steueranspruch des Staates sein muß. Nur in den Fällen, wo die einzelnen Steuergesetze die Rückgewähr der Leistung auch in steuerrechtlicher Hinsicht beachtet wissen wollen[23]), ist eine Berufung der Steuerpflichtigen auf die Auflösung des Geschäftes zulässig. Die Fassung der einschlägigen Bestimmungen, „*auf Antrag* zu erlassen oder zu erstatten" zwingt ohne weiteres zu der Schlußfolgerung, daß der Gesetzgeber auf dem Standpunkt steht, es sei auf alle Fälle zunächst ein wirksamer Anspruch auf Entrichtung der Steuer entstanden. Die Richtigkeit dieses Schlusses ergibt sich im übrigen auch aus der Ueberlegung, daß sich derartige Bestimmungen nur *vereinzelt* finden. Aus der Singularität dieser Vorschriften folgt eine grundsätzliche Umsatzsteuerpflicht auch für rückgängig gemachte Geschäfte[24]).

Schließt man sich dieser Auffassung an, dann ergibt sich die Entscheidung für die Fälle ganz von selbst, in denen die Parteien eines Geschäftes in Kenntnis der Umstände, welche die Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit begründen, dennoch das Geschäft ausgeführt, nachher sich auf die Nichtigkeit berufen, die gegenseitigen Leistungen zurückgewährt und Erstattung bzw. Erlaß der Steuer beantragt haben. Auch hier ist ein Anspruch auf Entrichtung der Umsatzsteuer entstanden[25]). In einem solchen Falle hat der Steuerpflichtige keine Möglichkeit, sich auf die Bestimmungen der einzelnen Gesetze zu berufen, die eine Geltendmachung der Nichtigkeit des Grund- oder Erfüllungsgeschäftes an sich zulassen und dann einen Anspruch auf Erlaß oder Erstattung gewähren[26]). Maßgebend für diesen Standpunkt sind folgende Erwägungen: Haben die Beteiligten in Kenntnis der Nichtigkeit des

---

[23]) Vergl. z. B. § 23 GrderwStG.; § 14 KapVerkStG.

[24]) Vergl. hierzu für das Kaptalverkehrssteuerges., aber auch für die Verkehrssteuern überhaupt, *Mirre*, i. Handkommentar d. Reichssteuerges., Bd. 7, S. 56. Der im Text vertretenen Auffassung ist offenbar auch das RG. in StW. 1925, Nr. 4. Daß damit eine Erstattung der Steuer aus Gründen der Billigkeit gemäß § 108 a. F. (§ 131 n. F.) RAbgO. nicht ausgeschlossen wird, ist selbstverständlich. Nur ist in diesem Falle lediglich der Verwaltungsweg und nicht der Rechtsmittelweg gegeben. Dieser ist nur in den Fällen eröffnet, in denen die einzelnen Gesetze einen förmlichen Antrag auf Erstattung oder Erlaß zulassen. Vergl. hierzu *Keßler*, KapVerkStG. § 14, Anm. 5.

[25]) Das Rückgewährgeschäft selbst ist bei Vorliegen der Voraussetzungen des UmsStG. grundsätzlich ebenfalls der Umsatzsteuerpflicht unterworfen, da rechtspolitische, insbesondere erzieherische Momente dafür sprechen und unbillige Härten mit Hilfe des § 108 a. F. (§ 131 n. F.) RAbgO. ausgeglichen werden könnten. In § 23 GrderwStG. ist die Steuer*freiheit* des Rückerwerbs ausdrücklich ausgesprochen (vergl. hierzu RFH. Bd. 8, S. 90; Bd. 10, S. 267). Daraus folgt, daß in den übrigen Fällen, in denen eine Befreiungsvorschrift keine Anwendung findet, eine Steuerpflicht besteht.

[26]) Andeutungsweise, ohne ausdrückliche Stellungnahme, *Popitz*, Arch. f. öff. Recht, Bd. 40, S. 143/144.

privatrechtlichen Geschäftes dieses dennoch durchgeführt, dann darf die bewußte Mißachtung des Privatrechts nicht damit belohnt werden, daß den Beteiligten nach erfolgter Rückgewähr der Leistungen auch eine bereits entrichtete oder veranlagte Steuer erstattet oder niedergeschlagen wird. Die Steuerverwaltung würde damit unter Umständen zum Spielzeug der Steuerpflichtigen werden. Die Parteien haben schließlich das *Risiko* der Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit von vornherein bedacht und auf sich genommen. Daher ist es unangebracht, in einem solchen Falle die Steuer zu erstatten; denn wer das Risiko eines Geschäftes übernimmt, hat alle damit verbundenen Unkosten zu tragen, und dazu gehören in gewissem Sinne auch Steuern. Der gesetzgeberische Grund für die Möglichkeit, sich auf die Nichtigkeit nach erfolgter Rückgewähr der Leistungen zum Zwecke des Steuererlasses oder der -erstattung berufen zu dürfen, war jedenfalls nur der, daß man sich lediglich auf solche Umstände sollte berufen dürfen, die erst nach dem Geschäftsabschluß aufgetreten sind[27]). Immerhin ergeben sich für die Steuerbehörden Zweifel, wie sie sich verhalten sollen, wenn Steuerbefreiungsvorschriften nach Rückgewähr von Leistungen in Anspruch genommen werden und es feststeht, daß die Parteien die Nichtigkeit des von ihnen vorgenommenen Geschäftes von Anfang an gekannt haben. Im Interesse der Rechtsklarheit ist das Bedauern von *Popitz*[28]) darüber begründet, daß ein dem § 198 der Ausführungsbestimmungen zum Reichsstempelgesetz von 1913 (§ 25, Abs. 3 des Preuß. Stempelsteuerges. von 1926) korrespondierender Ausschluß der Steuerfreiheit keinen Eingang in das Grunderwerbssteuergesetz von 1919/1927 gefunden hat. Den Bedenken, unter den geschilderten Umständen die Befreiungsvorschrift nicht anzuwenden, kann man indes damit begegnen, daß man auf § 4 a. F. (§ 9 n. F.) RAbgO. hinweist. Diese Bestimmung rechtfertigt die Handhabung der Befreiungsvorschriften in den einzelnen Verkehrssteuergesetzen gemäß der hier dargelegten Auffassung. Auf keinen Fall kann sich ein Steuerpflichtiger mangels einer ausdrücklichen Bestimmung, die eine Steuerfreistellung bei der eben erörterten Sachlage ausschließt, etwa auf einen Grundsatz des Steuerrechts „in dubio contra fiscum" berufen: denn ein solcher Grundsatz besteht nicht[29]). Schließlich mag noch hinzugefügt werden, daß die Befreiungsvorschriften (im Sinne des § 14 KapVerkStG., § 23 GrderwStG.) letzten Endes auf Billigkeitserwägungen zurückgehen[30]). Eine Rücksichtnahme bei der Durchsetzung der Steueransprüche aus Gründen der Billigkeit ist aber denen gegenüber nicht angebracht, die keine Achtung vor dem Recht und der Sittenordnung aufzubringen vermögen.

c) Weiter ist die *Stempelsteuer*pflicht für verbotene und unsittliche Rechts-

[27]) Vergl. hierzu den freilich in tatsächlicher Beziehung anders gelagerten Fall in RFH. Bd. 12, S. 100 (103), in dem der RFH. trotz des Vorliegens der Steuerbefreiungsvoraussetzungen des § 23 GrderwStG. wegen des *subjektiven* Verhaltens der Parteien dem Antrag auf Steuererlaß *nicht* stattgegeben hat.

[28]) Arch. f. öff. Recht, a. a. O., S. 143.

[29]) RFH. Bd. 28, S. 197.

[30]) Vergl. *Keßler*, KapVerkStG. § 14, Anm. 1.

geschäfte zu behandeln. Gegenstand der Besteuerung ist hier der einzelne, in eine Urkunde gefaßte Verkehrsvorgang als Rechtsgeschäft[31]). Bei der Stempelsteuer zeigt sich ganz besonders eine enge Verbindung von Steuerrecht und Privatrecht insofern, als die Steuerpflicht hier unmittelbar an die Errichtung von Urkunden über zivilrechtliche Rechtsgeschäfte geknüpft wird und der Staat keinen finanziellen Anteil an einer Güterverschiebung nehmen will, wenn das beurkundete Rechtsgeschäft nichtig oder infolge Anfechtung als nichtig anzusehen ist. Für das Preußische Stempelsteuergesetz spricht das § 25, Abs. 1 lit. c. ausdrücklich aus: Die bereits entrichtete Steuer wird in solchen Fällen auf Antrag der Steuerpflichtigen[32]) erstattet, wenn die Erstattung innerhalb zweier Jahre nach der Beurkundung oder binnen Jahresfrist nach Eintritt der Rechtskraft eines die Nichtigkeit feststellenden Urteils nachgesucht wird. Mit vollem Recht hat sich aber der Gesetzgeber in dem bereits erwähnten § 25 Abs. 3 l. c. vorbehalten, die Erstattung abzulehnen, wenn eine oder beide Parteien das Rechtsgeschäft im *Bewußtsein* des verbotenen oder unsittlichen Charakters und damit der Nichtigkeit haben beurkunden lassen[33]). Die Gefahr für die Mißachtung der Rechtsordnung und des Sittengesetzes muß der tragen, der den Rechts- und Sittlichkeitsvorschriften keine Folge leistet. Die Berufung darauf, daß man gegen die im Rechtsverkehr zu beobachtenden Normen verstoßen habe, darf den Rechtsbrecher für seine bewußte Mißachtung der Gesellschaftsordnung nicht noch belohnen. Auch in wirtschaftlicher Hinsicht (Zahlung einer Steuer) muß ihm sein antisoziales Verhalten fühlbar werden. Das ergibt sich schon aus staatspädagogischen Gründen[34]).

d) Endlich sei aus dem materiellen Verkehrssteuerrecht noch das *Kapitalverkehrssteuer*gesetz[35]) behandelt. Es hat die wichtigsten Tarifstellen des früheren Reichsstempelgesetzes vom 3. Juli 1913 übernommen und regelt vor allem die Gesellschaftssteuer (im wesentlichen die Besteuerung von Gesellschaftsgründungen), die Wertpapiersteuer (Besteuerung des *ersten* Erwerbs von Wertpapieren) und die bei Umsätzen von Wertpapieren und börsenmäßig gehandelten Waren zu zahlende Börsenumsatzsteuer. Für die gegenwärtige Untersuchung interessiert besonders die Vorschrift des § 14 des KapVerkStG., die auf Antrag eine Erstattung entrichteter Steuern infolge der Nichtausführung eines Geschäftes oder seiner Wiederaufhebung vor endgültiger Ausführung aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen

[31]) Die unterlassene Beurkundung beseitigt die Stempelsteuerpflicht nicht unter den Voraussetzungen des § 1, Abs. 3, S. 2 PrStStG. v. 27. X. 24 (GS. S. 627).

[32]) Nicht von Amtswegen, *Messerschmidt-Kollat*, PrStStG. 1926, § 25, Anm. 3. Vergleiche Ausführungsbest. v. 19. 1. 26 (FMBl. 1926, S. 9 ff.) Nr. 29, Abs. 2.

[33]) Die Erstattung des Stempels an den gutgläubigen und dessen Wiedereinziehung von dem bösgläubigen Vertragspartner bei zweiseitigen Rechtsgeschäften dürfte freilich in der Praxis im Hinblick auf § 12 PrStStG. (gesamtschuldnerische Haftung der Beteiligten) immer auf eine Ablehnung des Erstattungsantrages des Gutgläubigen hinauslaufen. Vergl. hierzu im übrigen *Eiffler*, PrStStG. § 3, Anm. 2.

[34]) *Popitz*, Arch. f. öff. Recht, Bd. 40, S. 143.

[35]) v. 8. April 1922 in der seit Oktober 1926 geltenden Fassung. Abgedruckt bei *Bühler*, Reichssteuergesetze, S. 383 ff.

vorsieht. Fragt es sich doch hier, ob die Erstattungsmöglichkeit auch dann bestehen bleibt, wenn die Parteien in Kenntnis der Nichtigkeit das Geschäft abgeschlossen haben. Dies ist aus den bereits früher[36]) entwickelten Grundsätzen zu verneinen.

Die Kapitalverkehrssteuer ist, wirtschaftlich gesehen, ein Teil der Kosten des Gründungsgeschäfts. Damit rechnen die Beteiligten von Anfang an wie mit den Beurkundungskosten[37]). Wie die Beurkundungskosten, u. a. auch der Stempel gemäß § 23 Abs. 3 PrStStG., unter solchen Umständen nicht erstattet werden, so ist auch die Erstattung der Kapitalverkehrssteuer aus § 14 l. c. dann abzulehnen, wenn im Bewußtsein der Nichtigkeit geleistet worden ist. Denn der Staat kann sich nicht zum Spielball derjenigen machen lassen, die bewußt gegen Normen der Rechts- und Sittlichkeitsordnung verstoßen und sich dann je nach Belieben früher oder später, wenn es ihr Vorteil erheischt, auf ihr verächtliches Verhalten noch berufen, um den Staat um seine Einnahmen zu bringen[38]).

3. Aehnliche Erwägungen, wie sie bei der Einkommen- und Umsatzsteuer rücksichtlich des Problems angestellt wurden, greifen auch für das Gebiet der *Gewerbesteuer* Platz. Das ist um so natürlicher, als Einkommen- und Umsatzsteuergesetz in ihren Steuertatbeständen teilweise an den Begriff des Gewerbes anknüpfen[39]). Nach § 1 Preuß. Gewerbesteuerverordnung vom 15. März 1927[40]) (GS. S. 21) unterliegt der Gewerbesteuerpflicht jede selbständige, nachhaltig auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt[41]). Danach will die Gewerbesteuer, ähnlich wie die Umsatzsteuer, nur volkswirtschaftlich zu wertende Betätigungen zu einer Einnahmequelle für den Staat machen. Daher scheidet auch für die Gewerbesteuer die Tätigkeit der Dirnen und Mädchen der Halbwelt aus, weil sie keine „wirtschaftlichen Leistungen" erbringen.

Angesichts des Wortlauts des § 1 der GewStVO. ist im übrigen kein Raum mehr für die früher beliebte Unterscheidung, ob es sich um eine erlaubte oder verbotene bzw. unsittliche Betätigung im einzelnen Falle handelt[42]). An der Tatsache, daß aus einem unehrlichen Gewerbe ebenfalls Erträge erzielt werden (mitunter müheloser und ausgiebiger als aus einem ehrbaren Geschäft), kann der Staat auch bei der Gewerbesteuer nicht vorübergehen. Lediglich die *objektive* Teilnahme am Wirtschaftsverkehr löst eine Ge-

---

36) Oben S. 35 ff.

37) Vergl. *Becker*, EinkStG. § 16, Bem. 23 b.

38) Vergl. hierzu RFH. in StW. 1923, Nr. 887; StW. 1925, Nr. 4.

39) ZB. §§ 6 Ziff. 2, 29 EinkStG.; § 1 Ziff. 1 UmsStG.

40) Diese gilt in den Grundzügen, abgesehen von der durch VO. vom 17. April 1930 (GS. S. 93) vorgenommenen Einbeziehung der freien Berufe, noch heute und zwar auf Grund des Gesetzes vom 8. März 1927 (GS. S. 17).

41) Vergl. die Legaldefinition des Gewerbebetriebes in § 1 Abs. 2 der VO. (GS. S. 21).

42) Vergl. die bei *Fuisting-Strutz*, Gewerbesteuerges. 1913, S. 34, zitierten Entscheidungen, die zwischen erlaubter und verbotener Tätigkeit unterscheiden zu müssen glaubten.

werbesteuerpflicht auch derjenigen Individuen aus, die im Gegensatz zu den Anforderungen der Rechts- und Sittenordnung nachhaltig und selbständig *wirtschaftlich* zu wertende Geschäfte treiben.

Aus diesem Grundsatz folgt, daß ein Trödler, der innerhalb seines Gewerbes auch gestohlene oder geschmuggelte Waren als Hehler vertreibt, insoweit ebenfalls zur Gewerbesteuer nach dem Ertrage heranzuziehen ist, und daß er derartige Geschäfte aus dem Rahmen des Gesamtgeschäftes nicht herausnehmen darf. In gleicher Weise ist ein Bordellwirt, der aus der Vermietung von möblierten Zimmern oder Wohnungen zu Unzuchtzwecken Einnahmen erzielt, zur Gewerbesteuer zu veranlagen. Denn in Uebereinstimmung mit dem Pr. OVG.[43]) ist in der regelmäßig sich wiederholenden Vermietung möblierter Zimmer ein Gewerbe zu erblicken[44]). Liegt aber ein Gewerbe vor, dann kommt es auf die Verbotswidrigkeit oder Unsittlichkeit des mit der Vermietung von möblierten Zimmern verfolgten Zweckes überhaupt nicht an. Der Gesetzes- und Sittenverächter hat, sofern er einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 1 GewStVO. unterhält, die gleichen Gewerbesteuern zu zahlen wie der ehrbare, sittlich untadelhafte Bürger[45]). Dies gilt auch für die anderen Kategorien der Rechtsbrecher, die bei der Einkommen- und Umsatzsteuer näher behandelt worden sind.

§ 7. Insbesondere die Zollpflichtigkeit einfuhrverbotener Waren.

Für das Gebiet des *Zollrechts* läuft die Untersuchung insbesondere auf die Frage hinaus, ob jemand, der entgegen einem Einfuhrverbot Waren über die Zollgrenze[1]) bringt, den tarifgesetzlichen Eingangszoll zu entrichten hat (§ 13 VZG.)[2]). Diese Frage war bis in die jüngste Zeit hinein lebhaft umstritten. Der Streit der Meinungen war deshalb so unerfreulich, weil die Kontroverse hauptsächlich zwischen zwei höchsten deutschen Gerichten, dem Reichsgericht und dem Reichsfinanzhof, seit langer Zeit bestand. Durch das Eingreifen des Gesetzgebers ist nunmehr jedem Streit in dieser Frage der Boden entzogen worden. Der Gesetzgeber ist dem Reichsfinanzhof beigetreten. In der oben (§ 6, Anm. 7) erwähnten Verordnung des Reichspräsidenten vom 18. März 1933 ist durch den neugeschaffenen Absatz 6 des § 396 RAbgO. ausdrücklich gesagt, daß Zollhinterziehung auch hinsichtlich solcher

[43]) OVGSts. Bd. 3, S. 242; abweichend KGJ. Bd. 21 C, S. 24 ff.

[44]) Das ist heute gemeine Meinung. *Rohde*, Die Preußische Gewerbesteuer 1927, S. 60; *Hog-Arens*, Die Preußische Gewerbesteuer 1927, S. 45; für die Umsatzsteuer vergl. noch: *Popitz*, Umsatzsteuerges. 1925, S. 255; RFH. Bd. 8, S. 121.

[45]) *Kloß*, Deutsche Steuerzeitung, Bd. 9, 1920, S. 88.

[1]) Nicht Landesgrenze! Vergl. Troje, Vereinszollges. von 1869, § 3, Anm. 9.

[2]) Persönlicher Zollschuldner nach § 13 VZG. ist der, welcher im Zeitpunkte der Ueberführung einer zollpflichtigen Ware in den freien Verkehr des Zollinlandes Inhaber der Ware ist. Vergl. *Troje*, a. a. O. § 13, Anm. 4.

Werte begangen werden kann, deren Einfuhr verboten ist. Damit bejaht das Gesetz incidenter die vom RFH. ständig ausgesprochene Zollpflichtigkeit derartiger Waren. Mit dieser Feststellung könnte sich die Abhandlung an sich begnügen. Wenn dennoch im Folgenden ganz ausführlich zu dem Streit der Meinungen Stellung genommen wird so geschieht es einmal aus historischem Interesse, um die Motive für die Schaffung dieser neuen Vorschrift in der RAbgO. aufzuzeigen. Zum andern erscheint eine Stellungnahme auch jetzt noch darum gerechtfertigt, um darzutun, daß die letzten Urteile des Reichsgerichts zu dieser Frage nicht als zutreffend bezeichnet werden können, daß vielmehr die Anschauung des Reichsfinanzhofes in diesem Streit der Meinungen mit Recht in der neuen Gesetzesvorschrift ihren Niederschlag gefunden hat.

Die Frage der Zollpflichtigkeit einfuhrverbotener Waren trat an das Reichsgericht immer in solchen Fällen heran, in denen es sich um die Entscheidung handelte, ob eine Idealkonkurrenz zwischen dem Vergehen der Konterbande (§ 134 VZG.) und der Defraudation (§ 135 VZG.)[3]) hinsichtlich des gleichen Gegenstandes möglich sei. Hier hatte das Reichsgericht incidenter die Zollpflichtigkeit einfuhrverbotener Waren zu prüfen. Es hat in konstanter Rechtsprechung (im Gegensatz zum Reichsfinanzhof) die Vorfrage verneint und demgemäß ein einheitliches Zusammentreffen von Konterbande und Zolldefraude für ausgeschlossen erachtet[4]).

Um beurteilen zu können, ob die Ansicht des Reichsgerichts in dieser Frage vor der entgegengesetzten Auffassung des Reichsfinanzhofs den Vorzug verdiente, muß man auf den Inhalt der einschlägigen Gesetzesvorschriften zurückgehen. Die rechtliche Grundlage für die Erhebung von Zöllen bildet § 3 VZG. in Verbindung mit dem Zolltarif[5]). Die Bestimmung des § 3 VZG. lautet:

> „Die aus dem Vereinsauslande eingehenden Gegenstände sind zollfrei, soweit nicht der Vereinszolltarif einen Eingangszoll festsetzt."

Weiter ist in § 1 des Zolltarifgesetzes v. 25. XII. 1902[6]) u. a. vorgeschrieben:

> „Bei der Einfuhr von Waren in das deutsche Zollgebiet werden soweit nicht für die Einfuhr aus bestimmten Ländern andere Vorschriften gelten, Zölle nach Maßgabe der dem Reichstag vom 6. Oktober 1902 vorgelegten endgültigen Beschlüsse der XVI. Kommission über den Zolltarif erhoben . . ."

---

[3]) § 135 VZG. ist durch Art. VII Nr. 10 des Ges. zur Abänderung des Tabakst-Ges. vom 22. Dezember 1929 (RGBl. I, S. 234 ff.) aufgehoben. An seine Stelle ist seit dieser Zeit § 396 RAbgO. getreten.

[4]) Vergl. die in RFH. Bd. 14, S. 252, zitierten Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen, ferner die Erkenntnisse neueren Datums in RGStrBd. 60, S. 171, 344; Bd. 65, S. 344 ff.; auch RFH. Bd. 23, S. 162 ff.; Bd. 30, S. 160 ff., S. 210 ff., S. 227 ff. und Bay. OLG. in JW. 1926, S. 379 ff., sowie die dortige Besprechung des Urteils von *Hensel*.

[5]) „Der § 3 VZG. ist durch ZTarGes. v. 25. XII. 02 wenn schon nicht aufgehoben, so doch gegenstandslos geworden." *Hoffmann-Trautvetter*, Kommentar zu den Zoll- und Steuergesetzen 1912, VZG. § 3, Anm. 3.

[6]) RGBl. S. 303. In Geltung befindlich seit dem 1. März 1906 (Kaiserl. Verordn. v. 27. Februar 1905, RGBl. S. 155).

Der § 134 VZG.[6]) sei durch das Gesetz vom 22. XII. 1929 nicht berührt Aus diesen Vorschriften ist zu entnehmen:

Der Zollanspruch des Reiches entsteht dann, wenn Waren, gleichgültig von wem, über die Zollgrenzen in das Inland[7]), zum Verbleib und Verbrauch daselbst bestimmt, gebracht werden und der Zolltarif hierfür zur Zeit des Grenzübertritts[8]) einen Eingangszoll vorsieht. Darüber, daß es für die Zollpflichtigkeit einer Ware entscheidend ist, ob etwa im Zeitpunkt ihrer Verbringung über die Grenze ein Einfuhrverbot bestanden hat, enthält das Gesetz keine positive Bestimmung. Gelegentlich des geschichtlichen Ueberblicks ist darauf hingewiesen worden, daß sich die Verwaltungspraxis Preußens und Bayerns auf den Standpunkt gestellt hatte, auch verbotswidrig eingeführte Gegenstände unterlägen dem Einfuhrzoll, sofern nur im Tarif für die eingeschwärzte Ware ein Zollsatz vorgesehen sei[9]). Dem hat sich der Reichsfinanzhof unter ausdrücklicher und eingehend begründeter Ablehnung der reichsgerichtlichen Auffassung angeschlossen[10]). Diese Stellungnahme unseres höchsten Steuergerichtshofes liegt in der Linie seiner Auffassung, daß es auf die Verbots- oder Sittenwidrigkeit eines Vorganges für dessen Steuer- oder Zollpflichtigkeit nicht ankomme. In der Tat knüpfen auch § 3 VZG.; § 1 ZTarGes. von 1902 (wie überhaupt die Steuergesetze) die Abgabepflicht lediglich an einen rein tatsächlich zu wertenden Vorgang, in diesem Falle an die Verbringung von Gegenständen aus dem Zollausland in das Inland. Daher unterliegen nach dem zutreffenden Standpunkt des Reichsfinanzhofs auch einfuhrverbotene Waren dem tarifgesetzlich vorgesehenen Einfuhrzoll. *Wer* diesen zu entrichten hat und *wann* dieser zu erledigen ist, interessiert hier nicht weiter[11]).

Seine entgegengesetzte Auffassung leitete das Reichsgericht aus der Entstehungsgeschichte des Vereinszollgesetzes her. Dieses gehe auf die einschlägige preußische Gesetzgebung, insbesondere auf die §§ 277, 278 ALR II 20, zurück. Denen entsprächen die §§ 134 und 135 VZG.[12]). Nach § 277 a. a. O. bedeute Konterbande *verbotene* Einfuhr (oder Ausfuhr) von Waren, während sich nach § 278 l. c. einer Defraudation schuldig mache:

> „wer bei der Ein- und Ausfuhr *an sich erlaubter* Waren die dem Staate davon zukommenden Zoll- oder Akzisegefälle demselben zu entziehen unternimmt."

Nach den Entwicklungsstadien dieser Strafbestimmungen des ALR., die Eingang in die spätere preußische Gesetzgebung, insbesondere in das Gesetz vom 23. Januar 1838 (GS. S. 78), gefunden hätten, könne „keinem Zweifel unterliegen", daß auch der preußische Gesetzgeber unter Defrau-

[7]) Die nach § 5 VZG. möglichen Ausfuhrzölle haben keine praktische Bedeutung.

[8]) Bestand zu dieser Zeit kein Tarif, wohl aber zur Zeit der Abfertigung, so ist kein Zoll zu entrichten. RFH. Bd. 5, S. 215.

[9]) Vergl. oben § 3, insbesondere die Anm. 2—7.

[10]) RFH. Bd. 14, S. 251 ff.; JW. 1926, S. 1700.

[11]) Dies ergibt sich aus §§ 13, 9 VZG. Vgl. hierzu RFH. Bd. 4, S. 271; Bd. 9, S. 290.

[12]) Vergl. die aufgezeigte historische Gesetzesentwicklung in RGStBd. 60, S. 173.

dation die Zollverkürzung aus der Einfuhr *an sich erlaubter* Waren habe verstanden wissen wollen, wiewohl der § 2 des Ges. vom 23. I. 1838 die Wendung „an sich erlaubter Waren" nicht mehr enthalte. Demgemäß habe auch die Rechtsprechung während der Geltungsdauer dieses preußischen Gesetzes von 1838 ein einheitliches Zusammentreffen von Konterbande und Zolldefraudation in Bezug auf denselben Gegenstand für begrifflich ausgeschlossen erachtet[13]). Die sich in gleichen Bahnen bewegende Rechtsprechung des Reichsgerichts zu § 134 und § 135 VZG. habe keinen Widerspruch, weder in der Rechtslehre, noch bei den beteiligten Finanzbehörden gefunden. Schon daraus, insbesondere aber aus der Unterlassung einer Gesetzesabänderung bis zur Gegenwart[14]), ergebe sich die zutreffende Auffassung des Reichsgerichts von dem Verhältnis des § 134 zu § 135 VZG. Die Meinung des Reichsfinanzhofs in Bd. 14. S. 231 ff., daß auch einem Einfuhrverbot zuwider eingeführte Waren nach Maßgabe des Tarifs zu verzollen seien, berühre nicht die *rechtliche Unmöglichkeit*, für den Tatbestand der Konterbande zugleich auch eine Strafe wegen Defraudation auszusprechen.

Des weiteren führte das Reichsgericht aus:

Nach geltendem Staatsrecht sei es unzulässig im Hinblick auf eine Wandlung der wirtschaftlichen Verhältnisse oder der tatsächlichen Grundlagen eines bestehenden Strafgesetzes diesem zur Anpassung an die neuen Bedürfnisse etwa durch eine entsprechende Auslegung einen anderen Inhalt zu geben. Das sei Aufgabe des Gesetzgebers, einem unerwünschten Rechtszustand durch Gesetzesänderung Abhilfe zu schaffen. Die Auslegungsregel des § 4 a. F. RAbgO. sei keinesfalls geeignet, den §§ 134 und 135 VZG. nachträglich einen anderen Inhalt zu geben, als er dem Gesetzgeber im Jahre 1869 vorgeschwebt habe.

Nachdem durch das Abänderungsgesetz zum Tabaksteuergesetz vom 22. XII. 1929 (RGBl. I, S. 234) § 433 RAbgO. und damit auch § 135 VZG. beseitigt und die Strafbestimmung des § 339 a. F. (§ 396 n. F.) RAbgO. an die Stelle des § 135 VZG. getreten war, hatte sich das Reichsgericht in einem anderen Falle erneut mit der Frage der Zollpflichtigkeit einfuhrverbotener Waren zu befassen[15]). Es hatte also zu erörtern, ob nunmehr nach Fortfall seiner früheren Bedenken wegen des geschichtlich zu erklärenden *inneren* Zusammenhanges der Strafbestimmungen der §§ 134 und 135 VZG., die Möglichkeit bestand, eine „Verurteilung wegen Konterbande (§ 134 VZG.) und Zollhinterziehung (§ 339 a. F., § 396 n. F. RAbgO.) in Bezug auf den gleichen Gegenstand" auszusprechen. Die Gesetzesänderung hat dem Reichsgericht jedoch „keinen ausreichenden Anlaß" geboten, von seiner früheren Rechtsprechung abzugehen. Die jüngere Argumentation ging nunmehr dahin:

---

[13]) Vom RG. zitiert: *Oppenhoff*, Rechtsprechung des Obertribunals, Bd. 4, S. 358; Bd. 5, S. 135.

[14]) Die betr. Entscheidung datiert vom 15. 4. 1926.

[15]) RGStrBd. 65, S. 344 ff.

[16]) d. h. also die Strafbestimmung über den Bannbruch.

worden. Bei der Schaffung des den § 133 VZG. nunmehr ersetzenden § 359 a. F. (§ 396 n. F.) RAbgO. im Jahre 1919 habe man die Strafbestimmungen der §§ 134 und 135 VZG. ausdrücklich aufrecht erhalten und daher an den für Zollhinterziehungen geltenden Grundsätzen nichts ändern wollen. Es sei daher kein Grund zu der Annahme vorhanden, daß mit der Ueberführung des § 359 a. F. (§ 396 n. F.) RAbgO. in das materielle Strafrecht des VZG. *ohne* gleichzeitige *Aufhebung* des § 134 VZG. der „bisher anerkannt gewesene Grundsatz" seine Geltungskraft verloren habe, daß nämlich Zollhinterziehung stets eine erlaubte Einfuhr voraussetze und daß daher im Falle einer verbotenen Einfuhr eine Zollpflichtigkeit des eingeführten Gegenstandes nicht begründet sei[17]). Sinn und Wortlaut des § 359 a. F. (§ 396 n. F.) RAbgO. nötigten jedenfalls zu einer anderen Auffassung nicht. Im übrigen hätte der Gesetzgeber, wenn eine solche Aenderung beabsichtigt gewesen wäre, dies durch das Gesetz vom 22. XII. 1929 zum Ausdruck bringen müssen, wie es z. B. der österreichische Gesetzgeber[18]) bereits im Jahre 1920 getan habe. Der Versuch des deutschen Gesetzgebers, die streitige Frage durch eine positive Gesetzesvorschrift zu regeln[19]), sei nicht Gesetz geworden. Das sei ein weiteres Argument für die Richtigkeit des bisher vom Reichsgericht eingenommenen Standpunktes. Im übrigen habe sich der Reichsfinanzhof in einer jüngeren Entscheidung in RFH. Bd. 23, S. 162 dem reichsgerichtlichen Standpunkt in der Streitfrage wesentlich genähert. In dieser letzteren Entscheidung habe nämlich der Reichsfinanzhof die Auffassung des Reichsgerichts gebilligt, daß zum äußeren Tatbestand der Zollhinterziehung eine erlaubte Einfuhr gehöre, daß also der äußere Tatbestand des § 135 VZG. nicht erfüllt sein könne, wenn es sich um einfuhrverbotene Waren handele[20]). Es liege „kein innerer Grund vor", die gleiche Auffassung für die Fälle des an die Stelle des § 133 VZG. getretenen § 359 a. F. (§ 396 n. F.) RAbgO. abzulehnen.

Die Stellungnahme des Reichsgerichts zu der Frage, ob ein einheitliches Zusammentreffen von Bannbruch und Zollhinterziehung in Bezug auf die gleichen Waren möglich sei, lief demnach auf folgende Thesen hinaus:

a) Die Entstehungsgeschichte der §§ 134, 135 VZG. rechtfertigt den Grundsatz, daß Konterbande stets eine unerlaubte, Zolldefraudation dagegen immer eine erlaubte Einfuhr von Waren voraussetze; eine Idealkonkur-

[17]) Die Entscheidung ist am 9. Juli 1931 verkündet worden. Der Bescheid des RFH. Bd. 14, S. 251, datiert vom 21. September 1924. Er ist nach § 433 a. F. (§ 468 n. F.) RAbgO. für die Strafgerichte bindend. Um so mehr befremdet die obige Wendung von dem „bisher anerkannt gewesenen Grundsatz". Horror pleni?

[18]) Vergl. die Angaben in RGStrBd. 60, S. 175.

[19]) Vergl. den Entwurf eines Einführungsgesetzes zum Spiritusmonopol (Reichstagsdrucksachen Nr. 2687/88, III. Wahlperiode 1924/26). Art. 39 dieses Entwurfes sah einen § 135a VZG. vor, der lauten sollte: „Zollhinterziehung (Zolldefraudation) kann auch hinsichtlich solcher Sachen begangen werden, deren Einfuhr oder Ausfuhr verboten ist." Nunmehr Gesetz als § 396, Abs. 6. S. o. S. 24, Anm. 7.

[20]) Diese Auslegung der Entscheidung des RFH. durch das Reichsgericht erscheint nicht zutreffend. S. u. S. 50.

renz der geltenden Strafbestimmungen für diese Vergehen ist begrifflich ausgeschlossen[21]).

b) Nach geltendem Staatsrecht ist es unzulässig, einer Wandlung der Verhältnisse und Anschauungen durch eine *veränderte* Auslegung dieser Strafbestimmungen Rechnung zu tragen.

c) An dem Inhalt der Strafbestimmungen für diese Vergehen hat sich angesichts der Ersetzung des § 135 VZG. durch § 359 a. F. (§ 396 n. F.) RAbgO. vermittels des Gesetzes vom 22. XII. 1929 (RGBl. I. S. 234) nichts geändert. Eine gleichzeitige Bestrafung wegen Konterbande und Zollhinterziehung bezüglich desselben Gegenstandes ist nur möglich, wenn durch Gesetz die tarifgesetzliche Zollpflichtigkeit auch für einfuhrverbotene Waren ausgesprochen wird.

Die Möglichkeit einer Verurteilung wegen Bannbruchs und zugleich wegen Zollhinterziehung entfiel vor der letzten Gesetzesergänzung durch die VO. vom 18. März 1933 also deshalb, weil nach der Auffassung des Reichsgerichts der äußere Tatbestand der Zollhinterziehung nicht vorliegen konnte, wenn bereits der objektive Tatbestand der Konterbande erfüllt war. Darüber hinaus blieb aber nach dieser Anschauung auch für den subjektiven Tatbestand der Zollhinterziehung kein Raum mehr, weil in diesen Fällen der Vorsatz des Täters sich nur auf eine gemäß § 134 VZG. unter Strafe gestellte Handlung habe erstrecken können.

Zu a): Will man zu diesen Gedankengängen der reichsgerichtlichen Judikatur grundsätzlich Stellung nehmen, so muß die Betrachtung notwendigerweise von der Strafbestimmung des § 135 VZG. ausgehen. Diese lautete:

„Wer es unternimmt, die Ein- oder Ausfuhrabgaben (§§ 3 und 5) zu hinterziehen, macht sich einer Defraudation schuldig und hat die Konfiskation der Gegenstände, in Bezug auf welche das Vergehen verübt worden ist, und zugleich eine dem vierfachen Betrage der vorenthaltenen Abgaben gleichkommende Geldbuße verwirkt. Diese Abgaben sind außerdem zu entrichten"[22]).

Das wesentlichste Tatbestandsmerkmal des § 135 VZG. war die Hinterziehung von *Abgaben* gemäß § 3 (Eingangszöllen) und § 5 (Ausgangszöllen) VZG. Für die hier lediglich interessierenden Eingangszölle ergibt sich aus § 3 VZG. in Verbindung mit § 1 Zolltarifges. vom 25. XII. 1902[23]) und nach dem eigentlichen Zolltarif, ob und in welcher Höhe Eingangszölle für eingeführte Waren zu erheben sind. In § 1 des ZTarG. vom 25. XII. 1902 ist ausdrücklich vorgeschrieben, daß „bei der Einfuhr von Waren in das deutsche Zollgebiet" Zölle nach Maßgabe des Zolltarifs zu erheben sind. Eine Einschränkung, daß nur für solche Waren Zoll entrichtet werden muß, deren Einfuhr *nicht verboten* ist, enthält das Gesetz nicht. Es kann hier un-

[21]) Diese Meinung vertritt auch *Hensel* gelegentlich einer Besprechung eines Urteils des Bay. Oberst. LG. in JW. 1926, S. 380.

[22]) § 135, S. 2 VZG. bildete einen selbständigen Entstehungsgrund für die persönliche Zollschuld neben der Bestimmung des § 13 VZG. (vgl. RFH. Bd. 23, S.162).

[23]) Mitgeteilt oben S. 39.

erörtert bleiben, ob sich die früheren Gesetze vor dem ZTarG. vom 25. XII. 1902 mit dieser „selbstverständlichen" Einschränkung verstanden (obwohl sie keinen ausdrücklichen dahingehenden Vorbehalt wie die Vorschriften des ALR. §§ 277, 278, II 20 mehr enthielten). Für das ZTarG. vom 25. XII. *1902* jedenfalls erscheint die Einschränkung schon darum *nicht* selbstverständlich, weil bereits unter dem alten Zolltarifgesetz vom 15. VII. *1879* in der Praxis eine entgegengesetzte Verwaltungsübung herrschte, die eine Verzollung auch von einfuhrverbotenen Waren vornahm[24]). Von einer allgemeinen, der Anschauung des Reichsgerichts kongruenten Rechtsauffassung[25]) beim Erlaß des Gesetzes vom 25. XII. 1902 kann man also keineswegs sprechen. Wenn nun der Gesetzgeber, der bei Erlaß des Gesetzes im Jahre 1902 nach der Meinung des Reichsgerichts den Sondererlaß des Preußischen Finanzministers vom 4. April 1885 selbstverständlich gekannt hat[26]), die alte Auffassung des ALR. hätte beibehalten wollen, dann hätte er angesichts der bereits unter der Herrschaft des alten Gesetzes entwickelten abweichenden Verwaltungsübung im ZTarG. von 1902 expressis verbis aussprechen müssen, daß die Einfuhr verbotener Waren *keine* Zollpflichtigkeit auslöse. Das ist indes nicht geschehen. Daher war es nicht angängig, bei der Auslegung des ZTarG. von 1902 einen nicht ausgedrückten Willen des Gesetzgebers zu unterstellen. Hinzu kommt, daß es durchaus fraglich erscheint, ob der Gesetzgeber im Jahre 1902 angesichts der ihm bekannten entgegengesetzten *Verwaltungs*praxis noch der gleichen Auffassung wie beim Erlaß des Allgemeinen Landrechts und des Preußischen Gesetzes von 1838 gewesen ist. Die Entstehungsgeschichte der *Straf*bestimmungen des VZG. war jedenfalls kein zwingender Grund dafür, daß eine Zollpflichtigkeit einfuhrverbotener Waren verneint und damit zwangsläufig insoweit auch eine Zollhinterziehung für ausgeschlossen erachtet wurde. Mit dem gleichen Recht, mit dem das Reichsgericht eine Aenderung des Gesetzes forderte, um eine Zollpflichtigkeit einfuhrverbotener Waren aussprechen zu können, hätte man also sagen können, daß gerade die Auffassung des Reichsgerichts einer ausdrücklichen Sanktion durch das Gesetz bedurft hätte. Aber selbst wenn man einmal hiervon absieht und dem Standpunkt des Reichsgerichts die Notwendigkeit einer Gesetzesänderung konzediert, so lag diese eben in dem Gesetz vom 25. XII. 1902 bereits vor. Mit der Einführung dieses Gesetzes wurde der Auffassung des Reichsgerichts, die auf die Entstehungsgeschichte des § 135 VZG. zurückging, der Boden entzogen. Das ZTarG. vom 25. Dezember 1902 hat nicht nur § 3 VZG., sondern hatte auch § 135 VZG. materiell abgeändert. Seinen materiellen Inhalt nahm § 135 VZG. seitdem nicht mehr aus der Bestimmung des § 3 VZG., sondern, da dieser durch das neue Gesetz gegenstandslos geworden war, aus § 1

[24]) Vergl. oben § 3, Anm. 2—7.

[25]) RGStrBd. 60, S. 175.

[26]) Vergl. auch die diesem Erlaß entsprechende Verwaltungsübung der außerpreußischen Länder, nicht dagegen die Rundverfügung des preußischen Finanzministers v. 21. XII. 07 (Pr. Abgabenzentralbl. 1908, S. 39), weil diese zeitlich später erging.

ZTarG. vom 25. XII. 1902. In der Frage, ob einfuhrverbotene Waren zu verzollen sind, konnte seit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes nicht mehr auf die frühere Rechtsanschauung des ALR. und der ihm folgenden preußischen Gesetze zurückgegangen werden, sondern es gilt nunmehr bis heute nur noch der Inhalt des Gesetzes vom 25. XII. 1902. Lediglich nach diesem Gesetz ist zu beurteilen, ob einfuhrverbotene Waren verzollt werden müssen oder nicht. Das verkannte auch das Reichsgericht nicht[27]). Aber es glaubte, an seiner Auffassung festhalten zu sollen, weil das neue Gesetz unter der Herrschaft seiner damals allgemein anerkannten Rechtsprechung ergangen sei und eine Abweichung davon im Zolltarifgesetz keinen Ausdruck gefunden habe. Gegenüber dieser Argumentation ist bereits wiederholt bemerkt worden, daß beim Erlaß dieses Gesetzes eine *allgemeine* Anschauung darüber, daß einfuhrverbotene Waren nicht zu verzollen sind, *nicht* mehr vorhanden gewesen ist.

Ein Blick in die Gesetzesmaterialien beweist überdies, daß das Zolltarifgesetz von 1902 gerade mit alten Anschauungen *bewußt* hat brechen wollen. Denn in der Begründung des *Gesetzes*[28]) heißt es ausdrücklich:

> Als die deutsche Zollpolitik im Jahre 1879 ihre bedeutsame Wendung nahm, war ihr ausgesprochenes Bestreben, die Behandlung der Zollfragen *nicht* nach den Auffassungen und Geboten von *Lehrmeinungen*, sondern nach den Anforderungen der *tatsächlichen* Lage der Dinge und nach den wirklichen Bedürfnissen des Volkes zu gestalten . . .
>
> Neben diesem volkswirtschaftlichen Ziele war von gleicher Wichtigkeit die finanzpolitische Absicht, Gegenstände allgemeinen Verbrauchs in erhöhtem Maße zur Eingangsverzollung heranzuziehen.

Das Zolltarifgesetz von 1902 bewegt sich in den gleichen Gedankengängen wie das Gesetz von 1879. Die Tendenz, sich von Lehrmeinungen frei zu machen und den tatsächlichen Anforderungen gerecht zu werden, klingt auch bei dem Gesetz aus dem Jahre 1902 durch. Zwar liegt der Schwerpunkt dieses Gesetzes in der Auswahl der mit Zöllen zu belegenden Einfuhrgüter und in der Bemessung der Zollsätze, trägt also mehr zolltechnischen und wirtschaftlichen Charakter, aber da man bereits früher, im Jahre 1879, völlig neue, vom Alten unabhängige Bahnen hat beschreiten wollen, so ist nicht einzusehen, warum diese Neuerungen nicht auch für die Frage der Zollpflichtigkeit einer Ware überhaupt beabsichtigt gewesen sein sollen. Jedenfalls wird man dem Willen des Gesetzgebers keineswegs gerecht, wenn man ihm angesichts der Betonung in der Gesetzesbegründung, daß eine Abkehr von doktrinären Anschauungen bereits im Jahre 1879 vollzogen worden sei, einige Zeit später (1902) eine Auffassung unterstellt, die ihn in der Entwicklung der legislatorischen Gedankengänge wieder 100 Jahre zurückgeworfen hätte. Die Beweisführung des Reichsgerichts,

---

[27]) RGStrBd. 60, S. 175.

[28]) Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstages, 10. Legislaturperiode, II. Session 1900–1902, Vierter Anlageband zu Nr. 373 (A.) Begründung usw., S. 5 ff.

daß der Gesetzgeber die höchstrichterliche Rechtsprechung gekannt und deshalb den Willen gehabt habe, auch für das ZTarG. von 1902 an dem bisherigen Grundsatze festzuhalten, daß einfuhrverbotene Güter nicht zollpflichtig seien, erscheint deshalb nicht stichhaltig. Damit entfällt aber eine Hauptstütze für die Urteile des Reichsgerichts, die zu §§ 134, 135 VZG. nach dem Inkrafttreten des Zolltarifgesetzes von 1902 ergangen sind.

Auch die logische Begründung[29]), daß Bannbruch und Defraudation sich gegenseitig bedingten, das eine ohne das andere begrifflich undenkbar sei und daher sich ein Konterbandist nicht auch der Defraudation schuldig machen könne, erscheint nicht zutreffend. Der Wert logischer Begriffe gerät sehr häufig gerade durch *Tatsachen* stark ins Wanken. So ist es auch hier. Die Deduktion, daß Konterbande nicht ohne Defraudation begangen werden könne, ist unmittelbar nach dem Kriege und in der Inflationszeit tausend- und abertausendmal durch konkrete Vorgänge widerlegt worden. Damals kam es vor, daß, besonders im berühmten und berüchtigten „Loch im Westen", Waren, deren Einfuhr verboten war, den Zollabfertigungsstellen tagtäglich ordnungsgemäß vorgeführt und verzollt wurden[30]). Die Schmuggler dachten gar nicht daran, einen Zoll nicht zu entrichten, sondern bezahlten die Abgaben einschließlich der Strafen für die begangene Konterbande, weil sie mit den einfuhrverbotenen Waren trotz Zoll und Strafe für Konterbande noch ein erträgliches Geschäft machten. Aus diesen Vorfällen ist gerade auf ein natürliches Rechtsempfinden der in Betracht kommenden Volkskreise zu schließen, daß man auch bei Einfuhr verbotener Waren nicht der Pflicht zur Entrichtung der tariflich vorgesehenen Zölle enthoben sei. Erst als die „Rentabilität" einer solchen Handlungsweise infolge der gesteigerten Konterbandenstrafen in Frage gestellt wurde, nahmen die Schmugglerkreise davon Abstand, die Waren weiterhin zur Verzollung vorzuführen. Damit erledigen sich von selbst die Ueberlegungen, die von *begrifflicher* Unmöglichkeit einer Verurteilung wegen Konterbande und Zollhinterziehung in Bezug auf die gleiche Ware sprechen.

Zu b): Der Wortlaut des § 1 ZTarG. von 1902 läßt es jedenfalls zu, die jeweils in Frage kommenden Zollsätze auch auf einfuhrverbotene Waren zu legen. Wenn das Reichsgericht es abgelehnt hat, nach Inkrafttreten der RAbgO., insbesondere im Hinblick auf § 4 a. F. (§ 9 n. F.) RAbgO., neben der Bestrafung wegen Konterbande eine Bestrafung aus § 135 VZG. und später aus § 339 a. F. RAbgO. auszusprechen, so fordert auch hier die Begründung für das Festhalten an der bisherigen Rechtsprechung zum Widerspruch heraus. Denn es handelte sich dabei keineswegs um die Frage, ob man einem geltenden Strafgesetz im Wege der Auslegung einen anderen Inhalt geben darf, sondern vielmehr darum, die Aenderungen der einschlägigen Gesetzgebung, innerhalb deren die Strafbestimmung stand, aus der sie ihren materiellen Inhalt entnahm, zu berücksichtigen. Es hatten sich nicht nur die wirtschaftlichen Verhältnisse und die tatsächlichen Grund-

[29]) RGStrBd. 60 u. 65 a. a. O.; *Hensel* in JW. 1926, S. 376 Anm.
[30]) *Wimpfheimer* in JW. 1923, S. 89, Anm. 1.

lagen des § 133 VZG. gewandelt, sondern infolge der Einführung der RAbgO. vor allen Dingen sein *rechtliches* Fundament. Die RAbgO. war und ist noch heute der alles beherrschende Obersatz auch für die Zollgesetzgebung[31]). Dann war es aber nicht zutreffend zu sagen, „der Inhalt des § 133 VZG. sei der gleiche geblieben, wie ihn der Gesetzgeber im Jahre 1869 gewollt habe"[32]).

Mit seinem Ausspruch, im Wege der Auslegung könne keinem Gesetz ein anderer Inhalt gegeben werden, als ihn dieses von Anfang an im Auge gehabt habe, setzt sich das Reichsgericht übrigens in offensichtlichen Widerspruch mit einem Ausspruch der Vereinigten Strafsenate[33]). Damals ging es darum, einem in ständiger Rechtsprechung entwickelten Tatbestandsmerkmal eines Strafgesetzes durch *Auslegung* einen anderen Inhalt zu geben. Aber, wie schon angedeutet, handelt es sich hier im Grunde genommen gar nicht um eine andere Auslegung eines Gesetzes, sondern um die vom Reichsgericht vermißte Gesetzesänderung selbst, die nicht berücksichtigt worden ist.

Nachdem die RAbgO. für sich in Anspruch genommen hat, auch für Zölle zu gelten, richtet sich die Auslegung der Zollgesetze, auch soweit sie vor der RAbgO. geschaffen worden sind, nach den Grundsätzen der RAbgO. Das ergibt heute eindeutig § 478 n. F. RAbgO. Das konnte unmittelbar nach dem Inkrafttreten der RAbgO. am 23. XII. 1919 aber auch nicht zweifelhaft sein. Zwar fiel das VZG. nicht unter die Bestimmung des § 451 a. F. RAbgO., derzufolge es insoweit außer Kraft trat, als es mit der RAbgO. nicht in Einklang stand. Im Gegenteil, es ist durch § 452, Abs. 1 Z. 2 und § 453 a.F. RAbgO. in seiner ursprünglichen Fassung ausdrücklich aufrecht erhalten worden. Aber die zunächst unveränderte Beibehaltung der Zollgesetze durch die RAbgO. ist nach richtiger Auffassung cum grano salis zu verstehen[34]). Die Gründe für diese rein gesetzes*technische* Maßnahme waren zum Teil rein äußerlicher Natur, weil eine Neubearbeitung des VZG. bevorstand, sie ergaben sich aber zum Teil auch aus der Struktur der Strafvorschriften innerhalb des VZG. Deren Struktur wiederum hinderte aber keineswegs, daß in der Frage der Zollpflichtigkeit (einer Frage allein des materiellen Zollrechts) nunmehr der Geist und die Tendenz der RAbgO. auch in das alte VZG. sich Eingang verschafften. Sonst wäre ja der Satz des § 1 RAbgO.: „Zölle fallen darunter" damals schlechterdings gegenstandslos gewesen. Die Uebernahme der alten Zollgesetze in die neu geordnete Finanzverwaltung des Reiches schloß demnach die Möglichkeit, ja man kann auch sagen, den Zwang nicht aus, den Inhalt der beibehaltenen Bestimmungen nunmehr im Sinne des neuen Grundgesetzes als eines Mantel-

[31]) Arg. § 1, Abs. 1, Satz 2 RAbgO.: „Zölle fallen darunter".

[32]) RGStrBd. 60, S. 176.

[33]) Beschluß in RGStrBd. 44, S. 240. Für das Zivilrecht vergl. JW. 1929, S. 249; RGZ. Bd. 134, S. 355. Hier spricht das RG. sogar von einer Pflicht, der tatsächlichen Entwicklung Rechnung zu tragen.

[34]) Ueber die Gründe der Aufrechterhaltung vergl. Anlage Nr. 1460 der Drucksachen der Deutschen Nationalversammlung, S. 1411.

gesetzes für die gesamte Reichsfinanzverwaltung, insbesondere nach Maßgabe des § 4 a. F. RAbgO. auszulegen und dementsprechend anzuwenden[35]). Wollte man dies leugnen, dann wären die letzten Endes auf § 4 a F. RAbgO. gestützten Entscheidungen des Reichsfinanzhofes, daß auch einfuhrverbotene Waren der Zollpflicht unterliegen, überhaupt nicht zu rechtfertigen.

Die Richtigkeit dieser Darlegungen ergibt sich übrigens auch noch aus folgenden Erwägungen:

Bei der Einheitlichkeit des ganzen Steuerrechtsystems, zu dem auch das Steuerstrafrecht gehört, kann nicht für das eine Teilgebiet ein Steueranspruch bejaht, für das andere Teilgebiet aber verneint werden. Die ordentlichen Gerichte, die über Steuervergehen zu entscheiden haben, können unmöglich die Steuergesetze anders anwenden als die Verwaltung. Das Fundament, auf das die jeweiligen Anordnungen und Entscheidungen sich stützen, muß das gleiche sein[36]). Nicht umsonst hat daher § 468 RAbgO., um einer im Interesse der Staatsautorität zu vermeidenden Divergenz der Anschauungen in der Verwaltungs- und ordentlichen Strafgerichtsbarkeit auf diesem Gebiete vorzubeugen, in Zweifelsfällen einen Präjudizienzwang in bestimmten Fällen eingeführt. Das Reichsgericht hätter daher bei seiner Verneinung der Zollpflichtigkeit einfuhrverbotener Waren nicht bei der Auslegung der Strafbestmmungen der §§ 134, 135 VZG. als solchen stehen bleiben dürfen, sondern hätte aus den materiellen, rein steuerrechtlichen Bestimmungen des § 3 VZG. und § 1 ZTarG., auf die übrigens der Tatbestand des § 135 VZG. ausdrücklich Bezug nahm, die Frage prüfen müssen, ob ein Steueranspruch des Staates in einem solchen Falle besteht. Da im Zeitpunkt der Urteilsfällung in RGStr. Bd. 60, S. 171 der RFH. bereits die Vorfrage für eine Verurteilung aus § 134 *und* § 135 VZG., ob ein Zollanspruch bei Einfuhr verbotener Waren besteht, in einem der Auffassung des Reichsgerichts entgegenstehenden Sinne entschieden hatte, so hätte das Reichsgericht gemäß § 468 RAbgO. diesen Standpunkt des RFH. seinem Urteil zu Grunde legen müssen. Die hiervon abweichende Entscheidung des Reichsgerichts ist nur damit zu erklären, daß man bei der Aburteilung jener Straftaten einen unrichtigen Ausgangspunkt genommen hat. Es war nicht der Inhalt der Strafbestimmung des § 135 VZG. vom Jahre 1869 zu Grunde zu legen, sondern zu berücksichtigen, daß mindestens durch die Einführung der RAbgO. auch § 135 VZG. eine materielle Abänderung erfahren hatte, insofern als § 3 VZG. und § 1 ZTarG., die seinen objektiven Tatbestand mitbestimmten, nunmehr dem § 4 a. F. RAbgO. ohne weiteres unterlagen. Das hatte für den Inhalt des § 135 VZG. zur notwendigen Folge, daß nunmehr unter der Herrschaft der RAbgO. auch für einfuhrverbotene Waren der tarifgesetzlich vorgesehene Zoll zu entrichten, dessen

[35]) Dies gilt nicht nur für das materielle Steuerrecht, sondern auch für das Steuerstrafrecht, insbesondere dann, wenn eine Strafbarkeit von einer materiell-steuerrechtlichen Vorfrage abhängt (*Hensel* in JW. 1926, S. 1700 Anm.).

[36]) *Hensel* in JW. 1926, S. 376.

Nichtentrichtung aber als Defraudation anzusehen war. Es war also nicht unbedingt nötig, diese letzte Konsequenz in einer besonderen Gesetzesvorschrift, wie sie vom Entwurf des Einführungsgesetzes zum Spiritusmonopolgesetz vorgesehen war[37]) und wie sie jetzt in § 396, Abs. 6 RAbgO. kürzlich Gesetz geworden ist, auszudrücken.

Zu c): Konnte daher die Zollpflichtigkeit einer einfuhrverbotenen Ware zumindestens nach Einführung der RAbgO. schon nicht mehr zweifelhaft sein, so hatte die Streichung des § 433 a. F. RAbgO. (RGBl. I, S. 234, 238) und die damit zusammenhängende Ersetzung des § 135 VZG. durch § 396 RAbgO. die Sachlage völlig geklärt[38]). Wenn der III. Strafsenat des Reichsgerichts in seinem Urteil vom 9. Juli 1931[39]) trotz der erfolgten Gesetzesänderung auch jetzt noch an seiner jahrzehntelangen Rechtsprechung festhielt und eine Bestrafung in solchen Fällen nur wegen des Vergehens der Konterbande (§ 134 VZG.) für möglich erklärte, so ging dieses Erkenntnis ebenfalls von unrichtigen Voraussetzungen aus.

Die Aufrechterhaltung der Strafbestimmung des § 134 VZG. ist, entgegen der Auffassung des Reichsgerichts, für die Frage, ob bei einer Nichtverzollung einfuhrverbotener Waren eine Zollhinterziehung gemäß § 396 RAbgO. vorliegt, gänzlich bedeutungslos. § 134 VZG. hat mit der Frage, wann ein Zollanspruch des Staates besteht und als hinterzogen anzusehen ist, gar nichts zu tun. Diese Bestimmung könnte an jeder anderen Stelle des strafrechtlichen Teils des VZG. stehen, auch Teil des RStrG. sein. Sie steht in keiner inneren Beziehung zu § 135 VZG. Wenn das Vergehen des Bannbruches in das VZG. Aufnahme gefunden hat, so sprachen dafür ganz besonders Zweckmäßigkeitsgründe mit[40]). § 134 VZG. ist überhaupt keine zollrechtliche Vorschrift im engeren Sinne. Damit entfällt aber die Grundlage des letzten reichsgerichtlichen Urteils, daß nämlich ohne die gleichzeitige Aufhebung des § 134 VZG., der „bisher anerkannt gewesene Grundsatz", Zollhinterziehung setze erlaubte Einfuhr voraus und ein Einfuhrverbot begründe niemals eine Zollpflichtigkeit des verbotswidrig eingeführten Gegenstandes, auch weiter in Geltung bleibe. Die weiterhin vom Reichsgericht beliebte Unterscheidung zwischen „materiellem" Strafrecht des VZG. und der RAbgO. ist, vollends nach Aufhebung des § 433 a. F. RAbgO., mit dem System der RAbgO. nicht vereinbar. Die RAbgO. will auf alle Steuern, soweit sie Steuern im Sinne der RAbgO. sind, einheitlich Anwendung finden, auch für Zölle. Es gibt also kein besonderes Strafrecht des VZG., sondern dessen Strafbestimmungen waren und sind ein homogener, von den gleichen Grundanschauungen des materiellen Steuerrechts beherrschter Teil des Strafrechts der RAbgO., lediglich mit der Modifikation, daß sie in einem anderen Gesetz standen und noch stehen. Zu erwägen bleibt schließlich noch folgendes:

---

[37]) Vergl. RGStrBd. 65, S. 347.
[38]) Vergl. hierzu Urteil des II. Strafsenats des RG. in RGStrBd. 66, S. 196.
[39]) RGStrBd. 65, S. 346.
[40]) *Hoffmann-Trautvetter*, VZG. § 134.

Die Strafvorschriften dienen u. a. auch der Verwirklichung der Steueransprüche des Staates. Da diese inhaltlich von der RAbgO. beeinflußt werden (§ 1 RAbgO.), so liegt auf der Hand, daß die Strafvorschriften, gleichgültig, in welchem Gesetz sie stehen, ihren Inhalt zwangsläufig ebenfalls aus den Grundanschauungen der RAbgO. nehmen müssen. Wollte man dies leugnen, so würden Steueranspruch im materiellen Steuerrecht und im Steuerstrafrecht auseinanderfallen, d. h. ein Steueranspruch würde unter Umständen keinen strafrechtlichen Schutz genießen. Ein solcher Wille kann aber dem Gesetzgeber der RAbgO. jedenfalls auf keinen Fall unterstellt werden.

Wenn das Reichsgericht am Schlusse seiner Begründung[41]) dann noch anführt, daß der Reichsfinanzhof sich mit einem Entscheid vom 7. März 1928[42]) der Auffassung des Reichsgerichts genähert habe, so kann dem bei näherer Betrachtung nicht zugestimmt werden. Insbesondere enthält die Entscheidung des RFH. keine eigene Stellungnahme zu dem *strafrechtlichen* Ergebnis des Reichsgerichtsurteils in RGStr. Bd. 60, S. 171. Vielmehr hat der IV. Senat des RFH. lediglich zu der Frage Stellung genommen, ob die *persönliche* Zollschuld bei einfuhrverbotenen Waren, abgesehen von der Bestimmung des § 13 VZG., auch auf § 133 Satz 2 VZG. gestützt werden könne. Er hat zwar die Frage verneint, aber hierbei lediglich die Auslegung des RG. „zu Grunde gelegt", ohne sich mit ihr auseinanderzusetzen. Hierzu hatte der RFH. um so weniger Veranlassung, weil die Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen in dem Falle auch von der Bestimmung des § 13 VZG. getragen wurde. Wenngleich der letzte Satz in § 133 VZG.: „Diese Abgaben sind außerdem zu entrichten" nicht den Charakter einer Strafbestimmung hatte[43]), so fand er sich doch innerhalb eines strafrechtlichen Satzes. Er war abhängig vom ersten Satz. Ueber die Auslegung des ersten, rein strafrechtlichen Satzes des § 133 VZG. hatte aber der RFH. gemäß seinem Beschluß vom 13. Januar 1926[44]) nicht zu befinden. Daraus erklärte sich „die Zugrundelegung der reichsgerichtlichen Auffassung" in dem Urteil RFH. Bd. 23, S. 162 ff.

Zusammenfassend ist also zu sagen, daß entgegen der durch die Gesetzgebung inzwischen überholten Auffassung des Reichsgerichts auch einfuhrverbotene Waren einer Zollpflicht unterliegen. In der Tat, die Rechtsprechung der Steuergerichte würde der Rechtsordnung einen schlechten Dienst erwiesen haben, wenn sie unter Verkennung der wirtschaftspolitischen Aufgaben der Zollgesetze und Einfuhrverbote die hiergegen verstoßenden Individuen von einer Zollpflicht freigestellt und damit den Schutz der heimischen Wirtschaftsbetriebe vor der ausländischen Konkurrenz aufs höchste beeinträchtigt hätte. Der Zweck des Einfuhrverbots besteht, von vielen anderen für seinen Erlaß maßgebenden Punkten abgesehen, besonders darin, fremde Erzeugnisse dem heimischen Markt fernzuhalten, um der

[41]) In RGStrBd. 65. a. a. O.
[42]) RFH. Bd. 23, S. 162 ff.
[43]) RG. vom 29. II. 07 in *Kunckel*, 1909, S. 32.
[44]) JW. 1926, S. 1698.

einheimischen Produktion den Absatz nicht zu erschweren und die Preise der inländischen Erzeugnisse auf einer angemessenen, den Gestehungskosten angepaßten Höhe zu erhalten. Dann hätte man aber füglich kein Verständnis dafür, daß jemand für die Mißachtung dieser Bestrebungen noch durch eine Freistellung von einer tarifgesetzlich vorgesehenen Zollpflicht belohnt würde. Der Staat würde sich damit selbst negieren, wollte er so handeln. In der Erkenntnis, daß die Einfuhrverbote zur Aufrechterhaltung der Existenz seiner Individuen und damit seiner selbst erforderlich sind, erläßt er diese. Somit ist es eine sittliche Pflicht, sich gegen die Durchkreuzung seiner Pläne nicht nur mit den Mitteln der Strafjustz zu wenden, sondern auch wirtschaftlich einzugreifen. Das geschieht durch Erhebung eines der Allgemeinheit zufließenden Zolles, die den volkswirtschaftlichen Nachteil einer Verbringung verbotener fremder Waren über die Landesgrenze etwas ausgleichen soll.

Daher sind Waren, die entgegen einem Einfuhrverbot über die Zollgrenze verbracht werden, nach Maßgabe der tarifgesetzlichen Bestimmungen zu verzollen.

§ 8. Die Folgen der Steuerpflichtigkeit verbotener und unsittlicher Geschäfte für das steuerrechtliche Ermittlungs- u. Festsetzungsverfahren.

Bei der komplizierten Gestaltung unseres Wirtschaftslebens und angesichts der Unmöglichkeit für den Staat, jeden einzelnen Vorgang des Wirtschaftslebens auf eine etwaige Steuerpflicht hin zu überwachen, bedeutet es für den Staat ein erstrebenswertes Ideal, das Steuerrechtssystem so auszugestalten, daß von der Steuerverwaltung tunlichst jeder steuerpflichtige Vorgang erfaßt werden kann. Ihre Kenntnis von einem Steuerfall kann die Steuerbehörde, je nach Art der verwirkten Steuer, auf verschiedene Weise erlangen: entweder durch ihren eigenen Nachrichten- und Kontrolldienst, oder zufolge der in der RAbgO. und in den materiellen Steuergesetzen ausgesprochenen Hilfs- und Mitteilungspflichten anderer Behörden[1]) und Beamten[2]).

Bei den sogenannten Veranlagungssteuern[3]) kommt für die Ermittlung der

[1]) Vergl. z. B. §§ 188, 189 n. F. RAbgO.; § 25 GrderwStG.; § 73 KapVerkStG. § 73 KapVerkStG.

[2]) Obwohl in § 189 RAbgO. die Notare, wie sonst, nicht ausdrücklich erwähnt sind, liegt auch ihnen eine Mitteilungspflicht für alle Fälle des § 189 RAbgO. ob. RFH. Bd. 13, S. 155.

[3]) Hierunter versteht man solche Steuern, bei denen die endgültige Steuerschuld für einen bestimmten Zeitabschnitt auf Grund eines Veranlagungsverfahrens, das mit einem förmlichen (§ 211 RAbgO.) Steuerbescheid endet, festgestellt wird. Vergl. *Bühler*, Lehrbuch S. 23 ff.

zu zahlenden Steuern der förmlichen Steuererklärung des Steuerpflichtigen selbst ausschlaggebende Bedeutung zu[4]): denn sie ist hier regelmäßig die Grundlage[5]) für den förmlichen Steuerbescheid des Finanzamtes. In diesem Zusammenhang erhebt sich nun die Frage, welchen Inhalt die Steuererklärung haben muß, insbesondere, ob sie auch die Ergebnisse aus verbotenen und unsittlichen Geschäften zu berücksichtigen hat. Diese Erörterung führt auf das Problem, ob der Steuerpflichtige, der Einnahmen oder Umsätze aus einem z. T. sich mit verbotenen, strafbaren oder unsittlichen Geschäften befassenden Gewerbe erzielt, verpflichtet ist, das Ergebnis aus solchen Geschäften in seinen Steuererklärungen anzugeben und damit u. U. mittelbar sein dunkles Gewerbe gegenüber dem Finanzamt aufzudecken. Darüber hinaus fragt man sich notwendig weiter, ob jemand, der verbotene oder unsittliche Geschäfte und deren wirtschaftliches Ergebnis aus seinen Büchern, die regelmäßig die Grundlage seiner Steuererklärung bilden werden, fortläßt[6]) und danach eine unvollständige Steuererklärung abgibt, sich einer durch § 396 RAbgO. und § 402 RAbgO. unter Strafe gestellten Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung schuldig macht. Hierüber wird noch im folgenden Abschnitt der Untersuchung zu handeln sein.

Die Erörterung hat von den verschiedenen gesetzlichen Bestimmungen über den jeweils erforderlichen Inhalt der Steuererklärungen des Steuerpflichtigen auszugehen. Aus den allgemeinen Vorschriften der §§ 166, 167 RAbgO. in Verbindung mit den §§ 170, 171, 205 RAbgO. ergeben sich die Anforderungen, die von der Steuerbehörde an den Steuerpflichtigen bei Abgabe von Erklärungen und Auskünften gestellt werden dürfen. Danach ist der Steuerpflichtige gehalten, von sich aus an der Beschaffung der tatsächlichen und möglichst klaren Unterlagen für seine Veranlagung mitzuarbeiten. Er hat insbesondere auch das Ergebnis aller für die *Möglichkeit* einer Steuerpflicht in Frage kommenden Vorgänge in seiner Steuererklärung aufzunehmen. Sein subjektives Ermessen über eine Steuerpflicht scheidet vollkommen aus. Die Prüfung, was steuerpflichtig ist und was nicht, steht einzig und allein dem Finanzamt und den im Rechtsmittelverfahren vorgesehenen Instanzen zu[7]). Das Gesetz verlangt von dem Steuerpflichtigen die Angabe aller Vorgänge, welche möglicherweise eine Steuerpflicht ausgelöst haben, mögen diese als „sonstige Einnahmen ohne Rücksicht auf den rechtlichen oder tatsächlichen Grund", „Arbeit" oder „Leistungen" bezeichnet sein[8]). Der Steuerpflichtige ist daher verpflichtet, in seiner Erklärung gegenüber dem Finanzamt die Ergebnisse einer verbotenen oder unsittlichen Tätigkeit aufzunehmen, sogar auf die Gefahr hin, sich selbst als Rechts-

[4]) Beispiele für Steuererklärungen, angeführt bei *Becker*, RAbgO. § 168, Anm. 5.
[5]) Mit Ausnahme der Veranlagung der Grunderwerbssteuer. Hier erfolgt im allgemeinen die Veranlagung auf Grund der amtlichen, nach §§ 25, 26 GrderwStG. vorgeschriebenen Mitteilungen.
[6]) Vergl. hierzu die Strafbestimmung des § 402 RAbgO.
[7]) § 166 RAbgO. Vergl. hierzu RFH. Bd. 8, S. 7.
[8]) RFH. Bd. 8, S. 142 ff.

brecher oder Sittlichkeitsverächter hinstellen zu müssen[9]). Das erscheint schon darum folgerichtig, weil einmal das Gesetz die Besteuerung von verbotenen und unsittlichen Rechtsgeschäften nicht ausdrücklich ausgenommen hat. Zum andern liegt die mit einer Selbstbezichtigung verbundene Gefahr einer Strafverfolgung für den Steuerpflichtigen nicht so nahe, wie es den ersten Anschein hat. Die Steuerbehörde interessiert sich nämlich weniger für die einzelnen Handlungen des Steuerpflichtigen, als vielmehr für deren wirtschaftlichen Effekt. Der Weg, auf dem ein wirtschaftlicher Erfolg erzielt worden ist, unterliegt in den seltensten Fällen der Kognition des Finanzamtes. Ueberhaupt kommt es in der Mehrzahl der Fälle nur auf ein Gesamtergebnis innerhalb eines bestimmten Zeitabschnittes an. In diesem Gesamtergebnis tauchen die einzelnen normwidrigen Handlungen unter. Für diese sich zu interessieren hat das Finanzamt erst dann Anlaß, wenn die Angaben des Steuerpflichtigen begründete Zweifel an ihrer Richtigkeit aufkommen lassen. Dann freilich wird sich (im Rahmen einer Buch- und Betriebsführung[10]) etwa) ein Eingehen auf unsittliche oder verbotene und auch strafbare Rechtsgeschäfte nicht vermeiden lassen. In einem solchen Falle braucht aber die Steuerbehörde keine Skrupel zu haben, sogar über solche Vorgänge genaue Auskunft zu verlangen. Wer sein Dasein unter Mißachtung von Recht und Sittlichkeit (und zuweilen besser als der ehrbare Bürger) fristet, hat keinen Anspruch darauf, sich auch noch in steuerlicher Hinsicht außerhalb der Rechtsordnung gestellt zu sehen. Eine andere Auffassung trüge einem überspitzten Empfinden für das schutzwürdige Interesse des Individuums, einem potenzierten Liberalismus, allzu große, kaum verstandene Rechnung.

Soweit jemand überhaupt nur von verbotenen und unsittlichen Geschäften lebt, dürfen vorstehende Erwägungen selbstverständlich in noch viel höherem Maße Geltung beanspruchen.

Der Steuerpflichtige muß also meist als Folge eines unehrlichen Verhaltens der Steuerbehörde gegenüber, aber auch in allen übrigen Fällen, den zunächst lediglich ethisch zu wertenden Nachteil einer „Selbstbezichtigung" auf sich nehmen. Andererseits respektiert der Gesetzgeber aber auch den inneren Konflikt, den der Steuerpflichtige bei einer mehr oder weniger freiwilligen Angabe des Ergebnisses verbotener und unsittlicher Geschäfte in seiner Steuererklärung zu bestehen hat. Durch die Bestimmung des § 22 RAbgO., der sämtlichen Beamten der Finanzverwaltung die Wahrung des sogenannten Steuergeheimnisses unter Strafandrohung (§ 412 RAbgO.) zur Pflicht macht, erleichtert der Gesetzgeber dem unredlichen Steuerpflichtigen die Erfüllung des Gebots, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Steuererklärungen abzugeben. Im Rahmen dieser Vorschrift hält sich auch das *Verbot*, daß die Finanzämter die ihnen bei der Besteuerung bekannt gewordenen Verhältnisse des Steuerpflichtigen der Strafverfolgungsbehörde

---

[9]) *Popitz*, Komm. z. UmsStG., S. 167.
[10]) Vergl. die einschlägige Verordnung vom 9. Nov. 1925, abgedruckt bei *Becker*, § 162 RAbgO., Anm. 6.

mitteilen[11]). Der unehrbare Steuerpflichtige läuft also nicht die geringste Gefahr, seinen Häschern ausgeliefert zu werden, auch wenn er eine ihn kompromittierende, aber den Tatsachen entsprechende Steuererklärung abgibt. Sein schutzwürdiges Interesse ist durch die Vorschriften der RAbgO. über die Wahrung des Steuergeheimnisses hinreichend gewahrt. Hatte er keine Skrupel, gegen Gesetz und Sittlichkeit zu verstoßen, so mag er diese auch dann beiseite lassen, wenn es darum geht, seinerseits durch Steuern zur Erhaltung des Staatswesens beizutragen, in dem er sich betätigt und dessen Einrichtungen ihm wie jedem ehrbaren Bürger zugute kommen.

[11]) RFH. Bd. 8, S. 143. Es würde zu weit führen, im Rahmen dieser Untersuchung der Frage nachzugehen, ob sich dieser Standpunkt mit dem vom Staat zu verwirklichenden Gedanken der objektiven Gerechtigkeit vereinbaren läßt. Der Staat befindet sich offenbar auch hier in einem Dilemma, in dem man von ihm einerseits die gleichmäßige Besteuerung aller Untertanen unter Wahrung des Geheimnisses der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen verlangt, andererseits aber die Staatsautorität eine Bestrafung aller Rechtsbrecher ohne Unterschied erheischt. Die lediglich utilitaristischen Gedankengängen huldigende Lösung des Problems durch das Gesetz und die Praxis ist jedenfalls, von einer höheren Warte aus gesehen, unbefriedigend.

§ 9. Die steuerstrafrechtlichen Konsequenzen einer Steuerpflicht für verbotene und unsittliche Geschäfte.

Bereits im vorhergehenden Abschnitt ist die Frage aufgeworfen worden, ob sich ein Steuerpflichtiger *strafbar* macht, wenn er in seiner Steuererklärung die Ergebnisse verbotener und unsittlicher Tätigkeit *nicht angibt*[1]). Wenn im folgenden hierzu Stellung genommen wird, so kann das unter Beschränkung auf die Hauptdelikte der Steuerhinterziehung und der Steuergefährdung geschehen.

Die durch die Steuergesetze den einzelnen Bürgern auferlegten Pflichten sind nach der Ueberzeugung der Sozialethiker in der Finanzwissenschaft nicht lediglich ein Ausfluß des staatlichen Willenszwanges, sondern durch verantwortungsbewußte *sittliche* Ueberlegungen von den Pflichten des Einzelnen gegenüber der Gesamtheit zu erklären[2]). Da der Staat sicher gehen muß, daß die von ihm als notwendig erkannten finanziellen Pflichten des Einzelnen auch erfüllt werden, muß er Machtmittel haben, seine Ansprüche gegen den Einzelnen auch durchzusetzen. Dazu dient u. a. auch das Abgabenstrafrecht. Die Normen des Steuerstrafrechts sind deshalb in gleicher Weise wie die des Kriminalstrafrechts auf eine *ethische* Ueberzeugung der Gemeinschaftsmehrheit zurückzuführen. Der reiche Mann handelt, wenn er Steuern hinterzieht, in gleicher Weise ehrenrührig, wie der arme Mensch, der (vielleicht aus Not) mit dem Kriminalstrafgesetz in Konflikt gerät. In der Tat ist auch nicht recht einzusehen, warum bei Verfehlungen zwischen

[1]) Vergl. oben S. 52.
[2]) *Lelewer*, a. a. O., S. 10 ff.

Steuerstrafrecht und Kriminalstrafrecht ein Unterschied gemacht worden ist[3]). Bei den Normen beider Gebiete handelt es sich um Maßnahmen zur Aufrechterhaltung des Gemeinwesens. Wer dagegen verstößt, ist gleich strafwürdig. Für die Auffassung, das Steuerdelikt sei das „Delikt des anständigen Mannes"[4]), läßt die positive Regelung mit Recht keinen Raum mehr. Geht man mit dieser Grundanschauung an die Lösung der eingangs gestellten Frage heran, so ergibt sich die Antwort nach den früheren Ausführungen schon von selbst. Eine Abgabenpflicht für verbotene und unsittliche Geschäfte, die den Tatbestand eines Abgabengesetzes erfüllen, besteht; es besteht ferner eine steuerrechtliche Pflicht, auch die Ergebnisse unehrenhafter Tätigkeit, soweit Veranlagungssteuern in Frage stehen, in den Steuererklärungen unaufgefordert zu verzeichnen. Dann aber bereitet die Subsumtion der Verstöße gegen diese Pflichten unter die Strafvorschriften der §§ 396, 402 RAbgO. kaum noch Schwierigkeiten.

Unter Steuer*hinterziehung* versteht das Gesetz die *vorsätzliche*, unter Steuer*gefährdung* die *fahrlässig* bewirkte Verkürzung von Steuereinnahmen[5]). Unter Steuer*verkürzung* wieder begreift man in objektiver Beziehung ganz allgemein nicht nur die Verkleinerung von Steuereinnahmen des Staates, sondern auch die vollständige Nichtentrichtung bestimmter Steuern, die nach den einzelnen Gesetzen angefallen sind[6]). Die Handlungen, durch die im allgemeinen der Tatbestand der Steuerstrafbestimmungen erfüllt wird, können naturgemäß verschieden sein. Bei den hier in Frage stehenden Fällen wird sich der Täter, soweit Veranlagungssteuern in Frage stehen, darauf beschränken, in seiner Steuererklärung die Ergebnisse strafbarer und unsittlicher Vorgänge wegzulassen. Ein solches, nach den Ausführungen im vorhergehenden Abschnitt *rechtswidriges* Verhalten hat zur Folge, daß die Steuerbehörde über das der Besteuerung unterliegende Wirtschaftsergebnis getäuscht wird und daher eine im Verhältnis zu den tatsächlichen Gegebenheiten zu geringe Steuerschuld festsetzt. Damit ist aber der äußere Tatbestand der Steuerverkürzung bei Veranlagungssteuern vollendet[7]). Der innere Tatbestand[8]) der angeführten Strafvorschriften bietet keinen Anlaß zu weiteren Untersuchungen im Rahmen dieser Arbeit. In der Praxis wird dessen Nachweis nicht immer leicht zu führen sein; häufig wird eine Verurteilung wegen Steuerverkürzung daran scheitern, daß sich der Täter in den hier behandelten Fällen auf die Vorschrift des § 395 RAbgO. beruft. Dieser Umstand beeinträchtigt aber in keiner Weise die grundsätzliche Richtigkeit der nachstehenden Schlußfolgerung:

Eine Steuererverkürzung begeht auch der, welcher die Ergebnisse aus un-

[3]) Die frühere Auffassung erscheint als ein Niederschlag liberalistischer Gedankengänge, denen man noch heute z. B. in der Schweiz huldigt. Vergl. hierzu *Blumenstein*, a. a. O., S. 343, Anm. 3.

[4]) Vgl. die Aeußerungen des Regierungsvertreters im Bericht des 11. Ausschusses der Nationalversammlung Nr. 759 d. Drucksachen.

[5]) *Hensel*, Steuerrecht, S. 183, 185.

[6]) *Hensel*, Steuerrecht, S. 183.

[7]) *Hensel*, a. a. O., S. 185, Anm. 3; *Lelewer*, a. a. O., S. 121; § 396 Abs. 3 RAbgO.

[8]) Vergl. hierzu *Becker*, § 359, insbesondere Anm. 2, Abs. 3 und § 367 RAbgO.

sittlichen oder verbotenen Rechtsgeschäften, die den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllen, in frauduloser Absicht den Steuerbehörden nicht mitteilt und dadurch einen Vermögensvorteil erlangt, sofern für erlaubte Geschäfte der betr. Steuerart eine Mitteilungspflicht, Abgabepflicht förmlicher Erklärungen etc. besteht. Auf Angabe von Einzelheiten[9]), wann im spez. Falle eine Steuerverkürzung vorliegt, kann hier verzichtet werden.

Für die Zölle gilt mit Rücksicht auf die Eigentümlichkeiten des Zollverkehrs in diesem Zusammenhang folgendes:

Wie bereits oben ausgeführt, entsteht die Zollschuld für eine Ware, die tarifgesetzlich zu verzollen ist, grundsätzlich in dem Augenblick, wo diese die Zollgrenze überschreitet, um in den freien Verkehr des Inlandes gebracht zu werden[10]). Zollschuldner ist nach § 15 VZG. derjenige, welcher zu dieser Zeit Inhaber (natürlicher Besitzer) der zollpflichtigen Ware ist. Da es für die Zollpflichtigkeit nicht darauf ankommt, ob die Einfuhr der über die Grenze verbrachten Waren verboten ist, hat also der Inhaber der einfuhrverbotenen, gleichwohl zollpflichtigen, zum freien Verkehr im Inland bestimmten Waren die Förmlichkeiten der Zollabfertigung[11]) zu erfüllen. Tut er das nicht, dann bewirkt er, daß ein steuer-(zoll-)pflichtiger Vorgang, den er dem Zollamt kundzutun hat, nicht zur Kenntnis der Zollbehörde gelangt und infolgedessen die Erhebung des Eingangszolls unterbleibt. Damit ist der äußere Tatbestand der Zollhinterziehung vollendet.

Daß der Warenführer tateinheitlich mit der Ueberführung der verbotenen Waren in das Zollinland zugleich das Delikt der Konterbande begehen kann, ist nach den Darlegungen in einem früheren Abschnitt[12]) nicht weiter auszuführen, ergibt sich im übrigen jetzt aus dem kürzlich eingeführten § 396 Abs. 6 RAbgO. Die Vollendung des Vergehens der Konterbande liegt nur zeitlich früher, weil eine Zollhinterziehung immer ein gesetzwidriges Verhalten des Täters *nach* Ueberschreiten der Grenze voraussetzt, jenes dagegen bereits *mit* der Grenzüberschreitung vollendet ist. Die natürliche Einheit der Handlung des Schmugglers, der einfuhrverbotene Waren einschwärzt und sie nicht verzollt, wird aber nicht dadurch zerrissen, daß bei der Gesetzessubsumtion seiner notgedrungen über einen gewissen Zeitraum sich erstreckenden Handlung festgestellt wird, die *juristische* Vollendung des einen Delikts (Konterbande) liege zeitlich früher als die des anderen (Zollhinterzihung)[13]). Daß sich der Vorsatz des Täters gegebenenfalls auf die Vollendung beider Straftaten erstreckt, ist bisher vom Reichsgericht[14]) verneint worden mit der Begründung: Wenn der nach

[9]) Vergl. hierüber die Angaben bei *Becker*, §§ 359 und 367 RAbgO.
[10]) RFH. Bd. 30, S. 168; RGZ. Bd. 42, S. 109.
[11]) §§ 22 ff. VZG.
[12]) Oben § 7.
[13]) *Olshausen*, 1927, RStG. § 73, Anm. 20 und die dort zitierten Entscheidungen des RG. über die Frage der Idealkonkurrenz bei „einheitlichen Handlungen".
[14]) RGStrBd. 60, S. 176; Bd. 65, S. 347.

§ 134 VZG. (Bannbruch) erforderliche Vorsatz gegeben sei, sei kein Raum mehr für den Vorsatz einer Zollhinterziehung. Man wird dieser Argumentation kaum zustimmen können. Im Gegenteil, wird man annehmen müssen, daß der Schmuggler, der einfuhrverbotene Waren über die Grenze bringt, den Vorsatz hat, nicht nur das Einfuhrverbot zu übertreten, sondern auch noch den tariflichen Zoll zu hinterziehen. Denn die Ersparnis des Zolls und die damit verbundene Möglichkeit erheblicher Gewinnerzielung sind in den meisten Fällen gerade das Motiv für den Entschluß, das Einfuhrverbot zu übertreten.

Das Ergebnis dieser Erörterung entspricht demnach der Bestimmung des § 396 Abs. 6 RAbgO., der eine gesetzliche Klarstellung der Rechtslage in diesen Fällen gebracht hat.

F. Rechtsvergleichung und Schlußbetrachtung.

§ 10. Das Problem im österreichischen und schweizerischen Steuerrecht.

Man hat die Erkenntnis, daß Rechtseinrichtungen und die Art ihrer Handhabung innerhalb eines bestimmten Staates von den verschiedensten Momenten beeinflußt werden, nicht nur durch logische Erwägungen gewonnen, sondern ganz besonders auch aus einer Betrachtungsweise geschöpft, bei der man Rechtsinstitut und Rechtsanwendung in den einzelnen Völkern methodisch gegenüberstellte. Es ist das Ergebnis besonders der rechtsvergleichenden wissenschaftlichen Forschung, wenn man heute sagen darf, daß für die Rechtsbildung und die Fortentwicklung des Rechts innerhalb eines Volkes Rasse, Kultur, soziale Schichtung etc. von ausschlaggebender Bedeutung sind. Dies läßt sich auch von dem Gegenstand dieser Arbeit behaupten.

Um die vorliegende Untersuchung, deren Ergebnis sich mit der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs deckt, zu vervollständigen, sei daher noch abschließend ein Blick auf Gesetz, Rechtsprechung oder Verwaltungspraxis des österreichischen Bruderstaates und der Schweiz in der von uns behandelten Frage geworfen.

1. In *Oesterreich* beklagt man in gleicher Weise wie bei uns die kaum noch übersehbare Zersplitterung des materiellen Steuerrechts, das sich in unzähligen Einzelgesetzen verstreut findet[1]). Allgemeinen Vorschriften, wie wir sie besonders zu Eingang unserer Reichsabgabenordnung besitzen, begegnet man in den einzelnen Steuergesetzen kaum. Dagegen ist die Recht-

[1]) *Wittschieben,* Das österreichische Besteuerungssystem II, S. 8.

sprechung bemüht, allgemein gültige Grundsätze in feststehenden Redewendungen herauszubilden, die in den Entscheidungen insbesondere der Finanzsenate des Verwaltungsgerichtshofes ständig wiederkehren. So liest man z. B. häufig den an § 9 RAbgO. erinnernden „Rechtssatz", daß „auf steuerrechtlichem Gebiet hinter jeder äußeren Erscheinung der wirkliche Sachverhalt aufgesucht werden muß"[2]). Die Rechtsprechung kommt mit dieser Uebung einem offensichtlichen Bedürfnis entgegen, den unteren Behörden einen festen Rahmen für die Handhabung der Steuergesetze zu geben.

In diesem Zusammenhang ist z. B. die bereits in den Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen Band 60 und 65 zitierte Bestimmung des § 5 Abs. 2 des österreichischen *Zollgesetzes* (Staatsges. Bl. lex 250, S. 482) von Interesse. Diese lautet wörtlich:

> „Der Zoll wird auch von verbotenen Waren erhoben, wenn sie widerrechtlich oder mit besonderer Bewilligung in den freien Verkehr des Zollgebietes gelangen oder aus diesem ausgeführt werden."

Damit hat sich der österreichische Gesetzgeber klar zu der Auffassung bekannt, die zutreffend der Reichsfinanzhof auf Grund *unserer bestehenden* Gesetze vertreten hat, ohne daß sich dies bis vor kurzem aus einer *ausdrücklichen* Gesetzesbestimmung ergeben hätte.

Hinsichtlich der anderen Steuerarten steht man auf dem Standpunkt, daß unsittliche Einnahmequellen (Bordelle, Schmuggel, Schiebergeschäfte, Kurpfuscherei usw.) z. B. der Einkommensteuer unterliegen, da „naturgemäß" derartige unsittliche oder verbotene Erwerbsbetätigungen kein „Steuerfreiheitsprivilegium" besitzen[3]).

Besonderes Interesse erweckt schließlich die steuerrechtliche Behandlung der unter Strafe gestellten Verstöße gegen die mannigfachen Finanzmonopole des österreichischen Staates. Hier besagt § 80 des Gefällsstrafengesetzes[4]) folgendes:

> „Die Vollziehung der gesetzmäßigen Strafe enthebt *nicht* von der gebührenden Abgabe, insofern die zur Einhebung derselben erforderlichen gesetzlichen Bedingungen vorhanden sind."

Danach ist jemand, obwohl er sich kriminell gegen die dem Staate vorbehaltenen gesetzlichen Monopole vergangen hat, nicht von der Zahlung der im Monopolwarenpreis enthaltenen „Verbrauchsabgabe im Inland" befreit[5]). Gleich dem Deutschen Reich erhebt also auch Oesterreich aus unsittlichen und verbotenen Vorgängen die gesetzlichen Abgaben, sofern nur

[2]) *Hiller-Schönaich*, Die Judikate aus der Rechtsprechung der Finanzsenate des Verwaltungsgerichtshofs für die Jahre 1921/1923, Rechtssatz Nr. 1165,1312,1356.

[3]) *Frydmann*, Was ist abzugsfähig, steuerfrei, steuerbegünstigt? S. 77.

[4]) Abgedruckt bei *Wittschieben*, Die allgemeinen Rechtsgrundlagen des österreichischen Finanzwesens, S. 287.

[5]) Vergl. *Wittschieben*, a. a. O., S. 281, 287.

der objektive Tatbestand des eine Steuerpflicht auslösenden Gesetzes erfüllt ist.

2. Auch in der *Schweiz* huldigt man der Auffassung, daß sich das Steuerrecht nicht lediglich an die zivilrechtlichen Begriffe halten könne, sondern daß es auch die wirtschaftlichen Gegebenheiten berücksichtigen müsse. So heißt es in einem Urteil des Bundesgerichts[6]) z. B.: „Le fisc n'est pas obligé de se placer strictement au point de vue du droit civil: il a le droit de tenir compte de la situation économique voulue et réalisée . . . "

Indes ist man in der Schweiz im allgemeinen noch weit davon entfernt, verbotene und unsittliche Erwerbsbetätigungen generell zu besteuern. Lediglich auf dem Gebiete des Zollrechts begegnet man einer, dem Inhalt des § 3 Abs. 2 österreichischen Zollgesetzes korrespondierenden positiven Gesetzesbestimmung in der Vorschrift des Art. 101, Abs. 2 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (Bundesblatt 1925, S. 193 ff.). Diese lautet:

> „Bei Bannbruch ist der Zoll zu bezahlen, der bei erlaubter Einfuhr oder Ausfuhr erhoben würde. Wird die Wae auf behördliche Anordnung vernichtet oder zurückgewiesen, so wird der bezahlte Zoll zurückerstattet."

Für das Gebiet des übrigen Abgabenrechts herrscht in der Schweiz noch heute der Grundsatz, daß eine verbotene Tätigkeit keine Steuerquelle sein könne. So hat das Berner Verw.Ger. in einem Falle, wo ein das Gewerbe eines Naturarztes unerlaubterweise ausübender Bürger zur Einkommensteuer herangezogen war, folgendermaßen sein auf Freistellung von der Steuer lautendes Erkenntnis begründet[7]):

> „Es mag allerdings auf den ersten Blick paradox erscheinen, daß das Einkommen aus einer rechtlich erlaubten Gewerbetätigkeit steuerpflichtig ist, aus einer rechtlich verbotenen dagegen nicht. Allein es ist andererseits nicht zu bestreiten, daß sich der Staat mit sich selbst in Widerspruch setzen würde, wenn er Einkommen, das nach seiner eigenen Gesetzgebung nicht möglich sein soll, besteuern wollte."

Man kann aus dieser Begründung entnehmen, daß die Schweizer Rechtsprechung sich noch in Gedankengängen bewegt, die bei uns als überwunden gelten dürfen. Als vom Standpunkt des schweizerischen Richters inkonsequent muß freilich eine Entscheidung des gleichen Gerichtshofes bezeichnet werden, die Schmiergelder für *abzugsberechtigte* Gewinnungskosten erklärt[8]). Wenn man verbotene Einnahmen steuerrechtlich ignoriert, dann sollte man es auch für folgerichtiger halten, verbotene Ausgaben steuerrechtlich nicht zu berücksichtigen.

[6]) Zitiert bei *Ehrensberger*, Lexikon für schweizerisches Steuerrecht, S. 342.
[7]) Zitiert bei *Ehrensberger*, a. a. O., S. 787.
[8]) Vergl. *Ehrensberger*, a. a. O., S. 658; *Blumenstein*, Schweizerisches Steuerrecht, S. 238, und die dortigen Zitate.

3. Eine bisher noch nicht behandelte Frage ist die nach der Verwirklichung der Steueransprüche aus verbotenen und unsittlichen Rechtsgeschäften. Bei der auf einem Tiefstand angelangten Steuermoral ist es schon schwierig, die rechtmäßigen Vorgänge des Wirtschaftslebens steuerrechtlich zu erfassen. Um so schwerer ist es aber, alle Steueransprüche aus nichtigen Geschäften zu realisieren. Dies gelingt meist nur durch einen Zufall. Meistens wird die Steuerbehörde von einem verbotenen oder unsittlichen Gewerbe nichts wahrnehmen, weil der Betreffende wohlweislich seinen Betrieb verschweigt. In der Regel erfährt die Steuerbehörde von einer verbotenen Organisation, die einen schwunghaften Handel z. B. mit gestohlenen Automobilen oder Rauschgiften, mitunter jahrelang, betrieben hat, erst in dem Augenblick, wenn Polizei oder Staatsanwalt zugegriffen haben. Dann dürfte es aber in der Mehrzahl der Fälle zur Realisierung der Steueransprüche schon zu spät sein. Gleichwohl erscheint es nicht unzweckmäßig, den Strafverfolgungsbehörden die Pflicht aufzuerlegen, daß sie die zuständigen Finanzämter zu benachrichtigen haben, wenn sich aus dem Untersuchungsergebnis entnehmen läßt, daß es sich um ein nicht gemeldetes gewerbsmäßiges Unternehmen handelt, das sich ganz oder zum Teil mit strafbaren oder unsittlichen Geschäften befaßt hat. Aufgabe des Finanzamtes wird es dann sein zu prüfen, ob Steueransprüche entstanden und nicht erfüllt worden sind, um den Uebeltäter neben seiner kriminellen Tat zugleich wegen Steuerhinterziehung bestrafen zu lassen, zumal wenn keine Aussicht besteht, die hinterzogenen Steuern jemals hereinzubekommen. Diese Anführungen rein technischer Art mögen im Rahmen dieser Arbeit genügen.

Bei der Entwicklung des vorliegenden Problems erschien es notwendig, von der abweichenden steuerrechtlichen Behandlung verbotener und unsittlicher Rechtsgeschäfte in der Vorkriegszeit und später bis zur Schöpfung der RAbgO. auszugehen. Vergegenwärtigt man sich noch einmal die von hohen sittlichen Anschauungen getragene, allein maßgeblich und herrschend gewesene Rechtsprechung der höchsten deutschen Gerichte in früherer Zeit und stellt man ihr die heutige Praxis vergleichend gegenüber mit dem Ziel einer Kritik, welche Auffassung den Vorzug verdient, die frühere oder die jetzige, dann fällt es nicht leicht, der einen Stellungnahme vor der anderen ohne weiteres den Vorrang einzuräumen. Es ist nicht damit abgetan, von einem Wandel der Anschauungen zu sprechen und damit die herrschende Meinung als allein richtig zu begründen. Vielmehr muß man den Ursachen für den Wandel der Anschauungen eine ausschlaggebende Bedeutung beimessen und diese vor allen Dingen bei einer kritischen Stellungnahme ein gewichtiges Wort mitsprechen lassen.

Wir sind leider ein sehr armes Volk geworden, und es ist eine Binsenwahrheit, daß gerade finanzielle Fragen eine mitunter diametral entgegengesetzte Beurteilung finden, je nachdem ob ein reicher oder ein armer Mensch über sie zu entscheiden hat. Man braucht dabei nur an die der Vergangenheit angehörenden parlamentarischen Kämpfe gelegentlich der Einführung

oder Erhöhung von Steuern zu erinnern. Unser Nachbarstaat Oesterreich befindet sich in einer noch ungleich schlechteren Finanzlage als wir. Und es ist sicherlich kein Zufall, daß man dort bei der Besteuerung verbotener und unsittlicher Geschäfte heute genau den gleichen Grundsätzen huldigt wie bei uns in Deutschland, während die reiche Schweiz es nicht nötig hat (abgesehen von der positiven, zum Teil andere als rein finanzielle Zwecke verfolgenden Vorschrift im Zollgesetz), verbotene und unsittliche Vorgänge zu besteuern.

Indes ist die Finanznot des Staates nicht allein für den Wandel der Anschauungen maßgebend gewesen. Es ist in den ersten Abschnitten der Abhandlung nachgewiesen worden, daß man sich, freilich unter dem Druck der finanziellen Nöte, auf die Pflichten des Einzelnen gegenüber dem Volksganzen intensiver besonnen und dabei gefunden hat, daß es gegenüber der Gesamtheit unverantwortlich wäre, das sich außerhalb der Gesellschaftsordnung stellende Individuum steuerrechtlich zu privilegieren. Indem man die früher maßgebenden Gedankengänge weiter ausgebaut hat, ist man zu der ethisch und rechtlich fundierten heutigen Auffassung gelangt. So betrachtet stellt sich die heutige Meinung weniger als ein unvermittelter Bruch mit einer überkommenen Rechtsanschauung dar als vielmehr als die organische Fortentwicklung einer bereits bei den Verwaltungsbehörden hier und dort vorhanden gewesenen Rechtsauffassung. Dann aber kann es keinem Zweifel unterliegen, daß die natürliche Entwicklung als ein Fortschritt betrachtet werden muß und die jetzige Praxis, unbekümmert um hier und da erhobene Vorwürfe[9]), vor dem früheren Rechtszustand den Vorzug verdient.

[9]) Vergl. hierzu *Becker*, StW. 1932, Sp. 347.

Literaturverzeichnis:

I. Gesamtdarstellungen, Abhandlungen, Aufsätze.

Aldag, Gleichheit vor dem Gesetz, 1925.
Andersen, Ungültige Verwaltungsakte, 1927.
Ball, Steuerrecht und Privatrecht, 1924.
Binder, Philosophie des Rechts, 1925.
Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, 1926/29.
Brodmann, Recht und Gewalt, 1921.
Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, 1927.
—, Reichssteuergesetze, 1930.
Ehrensberger, Lexikon für schweizerisches Steuerrecht, 1932.
Enneccerus-Kipp-Wolff, Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, 1931.
Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 1928.
Frydmann, Was ist abzugsfähig? Steuerfrei?
Gerloff-Meisel, Handbuch der Finanzwissenschaft.
O. von Gierke, Recht und Sittlichkeit i. Logos, 1916.
Haussmann, Der Rechtsgrundsatz der Gleichmäßigkeit im Preußischen Kommunalabgabenrecht, 1917.
Hensel, Steuerrecht, 1933.
Hiller-Schönaich, Die Judikate der Finanzsenate des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs, 1921/1930.
E. von Hippel, Untersuchungen zum Problem des fehlerhaften Staatsaktes, 1924.
W. Jellinek, Der fehlerhafte Staatsakt und seine Wirkungen, 1908.
Kohler, Lehrbuch der Rechtsphilosophie, 1923.
—, Die Ideale im Recht, i. Arch. f. bürgerl. Recht, Bd. 5.
Kormann, System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte, 1910.
Larenz, Das Problem der Rechtsgeltung, 1929.
Leibholz, Die Gleichheit vor dem Gesetz, 1925.
Lelewer, Steuerstrafrecht, 1925.
E. Mayer, Rechtsphilosophie, 1926.
O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, 1924.
Merk, Reichsgericht und Steuerrecht, i. Festgabe für d. Reichsgericht, 1929.
—, Steuerschuldrecht, 1926.
Nipperdey, Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung.
Popitz, Die Ideale im Recht und das Steuerrecht i. Arch. f. öffentl. Recht, Bd. 40.
S. Schneider, Steuersystem und Steuerpolitik in der Schweiz, 1925.
G. Schreiber, Schriften zur deutschen Politik, Heft 15/16.
A. Smith, Wealth of nations, 1789.
Strutz, Handbuch des Steuerrechts, 1927.
von Tuhr, Der Allgemeine Teil des deutschen bürgerlichen Rechts, 1910/18.

Vocke, Die Abgaben, Auflagen und die Steuer. Vom Standpunkt der Geschichte und der Sittlichkeit, 1887.
Wittschieben, Das österreichische Besteuerungssystem, 1928/30.
—, Das österreichische Finanzrecht, 1926.

II. Kommentare.

Anschütz, Die Reichsverfassung vom 11. VIII. 1919, 1932.
Becker, Die Reichsabgabenordnung mit Ergänzung, 1930/1931.
Becher-Strauss, Einkommensteuergesetz, 1931.
Blümich-Schachian, Einkommensteuergesetz, 1925.
Eiffler, Preußisches Stempelsteuergesetz, 1928.
Fuisting-Strutz, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 1913.
Handkommentar der Reichssteuergesetze, herausgegeben von Mitgliedern des Reichsfinanzhofes.
Hoffmann-Trautvetter, Kommentar zu den Zoll- und Steuergesetzen, 1912.
Hog-Arens, Die preußische Gewerbesteuer, 1926.
Kessler, Kapitalverkehrssteuergesetz, 1930.
Messerschmidt-Kollat, Preußisches Stempelsteuergesetz.
Mrozek, Einkommensteuergesetz, 1926.
Olshausen, Kommentar zum Reichsstrafgesetzbuch, 1927.
Popitz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Neudruck 1925.
Rohde, Die preußische Gewerbesteuer, 1927.
Staudinger, Kommentar zum BGB., 1925.
Troje-Düffe, Vereinszollgesetz.
Wiesinger, Vereinszollgesetz, 1896.
Wulff, Skrodzki, Einkommensteuerkommentar, 1932.

III. Zeitschriften etc.

Logos, Internationale Zeitschrift für Philosophie der Kultur.
Preußisches Verwaltungsblatt.
Preußisches Zentralblatt.
Das Recht.
Reichstagsdrucksachen.
Steuer und Wirtschaft.
Vierteljahreszeitschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1927, 1930.
Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Bd. 83.
Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern, 1924.
Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer.
Amtliche Sammlungen der Entscheidungen des Reichsgerichts und des Reichsfinanzhofes.

Lebenslauf

Ich, Walter Salpeter, wurde am 31. Juli 1902 als ältester Sohn des Kaufmanns Albert Salpeter und seiner Ehefrau Olga, geb. Heinemann in Berlin geboren. Von Michaelis 1908 bis Michaelis 1912 besuchte ich die Volksschule, dann bis Michaelis 1921 das Leibniz-Gymnasium in Berlin. Hier legte ich auch, unter Befreiung von der mündlichen Prüfung, das Abiturientenexamen ab. Im Anschluß daran hörte ich vom Wintersemester 1921/22 bis zum Wintersemester 1923/24 an der Universität Berlin juristische Vorlesungen, u. a. bei den Professoren Heymann, Kahl, Kipp, Seckel und Titze. Aus wirtschaftlichen Gründen unterbrach ich das Studium auf vier Jahre. In dieser Zeit erlernte ich von Grund auf den kaufmännischen Beruf. Im Sommersemester 1928 ließ ich mich an der Universität in Berlin auf zwei Semester erneut immatrikulieren. Zum Sommersemester 1929 bezog ich die Universität in Halle. Hier hörte ich zwei weitere Semester vornehmlich die Vorlesungen der Professoren Bilfinger, Boehmer und Hein.

Die Vorlesungen über „Allgemeine Staatslehre" und „Steuerrecht" von Herrn Professor Bilfinger gaben die Veranlassung zu der vorliegenden Arbeit aus dem Gebiete des Steuerrechts, mit dem ich während meiner kaufmännischen Tätigkeit in nähere praktische Berührung gekommen war.

Walter Salpeter, Referendar.